

Dieter Markefski

Der erweiterte steuerliche
Betriebsvermögensbegriff
bei Personengesellschaften

1968

DER ERWEITERTE STEUERLICHE BETRIEBSVER-
MÖGENSBEGRIFF BEI PERSONENGESELLSCHAFTEN

- Eine Auseinandersetzung mit der Bilanzbündeltheorie -

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Rechte durch die Rechts-
und Staatswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster/Westfalen

vorgelegt von
Dieter Markefski
aus Gleiwitz
1968

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Klein
 2. Berichterstatter: Prof. Dr. Scupin
- Dekan: Prof. Dr. Nörr

Tag der mündlichen Prüfung: 12. Juli 1968



Inhaltsübersicht

	Seite
A. Einleitung	
I. Problemstellung	1
II. Die gesetzlichen Grundlagen der Bilanzbündeltheorie	4
B. Die Entwicklung der Bilanzbündeltheorie und die Erweiterung des Betriebsvermögensbegriffes durch die Rechtsprechung	7
I. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	7
1. Die Rechtsprechung vor Entstehung der Bilanzbündeltheorie	7
2. Die Entwicklung zur Bilanzbündeltheorie und ihre Grundsätze	8
3. Die hauptsächlichen Auswirkungen der Bilanzbündeltheorie	16
a) Die Auswirkungen auf den steuerrechtlichen Gewinnbegriff	16
b) Die Auswirkungen auf den steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff	17
4. Einzelne Auswirkungen der Bilanzbündeltheorie	24
a) Das handelsrechtliche Gesamthandsvermögen als notwendiges Privatvermögen eines Gesellschafters	24
b) Die Bilanzbündeltheorie und der Grundsatz der Haushaltsbesteuerung	25
5. Die abweichende Gestaltung der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage durch die Schranken der Bilanzbündeltheorie und die der §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934	26
6. Das Verhältnis der Bilanzbündeltheorie zu den §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934	40
7. Zusammenfassung	42

II. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	46
1. Die Änderung der Grundsätze der Bilanzbündeltheorie des Reichsfinanzhofs	46
2. Die Bedeutung des § 15 Nr.2 EStG	56
3. Der steuerrechtliche Betriebsvermögensbegriff	56
4. Die Annäherung an die bürgerlich-rechtliche Rechtslage	66
5. Die Bedeutung der neueren Bilanzbündeltheorie	70
6. Zusammenfassung	76
III. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte	79
C. Die Stellungnahme des Schrifttums zum erweiterten Betriebsvermögensbegriff	80
I. Das Verhältnis des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes zur bürgerlichen Rechtsordnung; die Bedeutung von § 5 EStG; der Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für das Steuerrecht	80
II. § 15 Nr.2 EStG; die "Gesamtbetriebstheorie"; weitere steuerrechtliche Erwägungen	83
III. Stellungnahme zur Verfassungsgemäßheit des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes	88
IV. Andere Lösungsvorschläge - Gegner und Befürworter des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes	91
D. Eigene Stellungnahme zum erweiterten Betriebsvermögensbegriff	93
I. Der Widerspruch zwischen dem erweiterten Betriebsvermögensbegriff und der bürgerlich-rechtlichen Rechtsordnung	93
II. Der Verstoß des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes gegen die Struktur der Gesamthandsgemeinschaften	96
III. Steuerrecht und erweiterter Betriebsvermögensbegriff	98
1. Die steuerrechtliche Behandlung von Personengesellschaften im allgemeinen	98

	Seite
2. § 15 Nr.2 EStG und der erweiterte Betriebsvermögensbegriff	101
3. Die Bilanzbündeltheorie und der erweiterte Betriebsvermögensbegriff	106
a) Allgemeine Kritik an der Bilanzbündeltheorie	106
b) Kritik an der neueren Bilanzbündeltheorie als Rechtsgrundlage für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff	110
4. Kritik an den übrigen Begründungen für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff	112
5. Die Bedeutung von § 5 EStG für den Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaften	113
6. Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff und der Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für das Steuerrecht	122
7. Zusammenfassung	123
IV. Verfassungsrecht und erweiterter Betriebsvermögensbegriff	126
1. Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff und Art.20 Abs.3 GG (verfassungswidriges Richterrecht)	126
2. Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff und Art.3 Abs.1 GG	128
3. Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff und Art.20 Abs. 3 GG (mangelnde Rechtsicherheit)	131
V. Schlußbemerkung	131

Schrifttumsverzeichnis

- Ameely, Ludwig Die Bilanzbündeltheorie im Lichte der neueren Rechtsprechung, FR 1958 S.296
- Baltzer Welche Wirtschaftsgüter, insbesondere Grundstücke und Grundstücksteile rechnen bei der Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft? DStZ A 1954 S.187
- Barske, Kurt Die Bilanzbündeltheorie, BBK 1958 Fach 14 S.213
- Becker, Enno Handkommentar der Reichssteuergesetze (Besitz- und Verkehrsteuern)
II. Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, 3.Teil, Stuttgart 1933
- derselbe Die Reichsabgabenordnung, Kommentar, 4. Auflage, Berlin 1925
- derselbe Die Grundlagen der Einkommensteuer, München und Berlin 1940
- derselbe Erläuterungen zur Rechtsprechung, StuW 1931 Sp.1283, StuW 1932 Sp.99, StuW 1936 Sp.387, StuW 1937 Sp.1057, StuW 1938 Sp.1007
- Blencke, Hans Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen, Annäherung des Steuerrechts an das Zivilrecht, Erlaubtes und Nichterlaubtes, Berlin 1964
- Blümich, Walter Einkommensteuergesetz, Kommentar, 1. und 2.Bd., 9. Auflage, Berlin und Frankfurt am Main 1964
Falk, Ludwig

- Boettcher, Enno Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechts, StuW 1965 Sp.35
- Böttcher, Conrad
Krahmer, Gottfried Blattei-Kommentar der Steuer-Praxis, Großkommentar zur Einkommensteuer, Bd.2, Stand der 17. Nachlieferung, Stuttgart 1955
- Böttcher, Conrad Notwendiges, gewillkürtes Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen in ihrem Verhältnis zueinander und zur Bilanzbündeltheorie,
RWP-Blattei 14 Steuerrecht
(D) Einkommensteuer II B 7/61
Einzelfragen
- Bramann, K. Keine Aktivierung des betrieblich genutzten, einem Kommanditisten gehörenden Grundstücks, Inf. 1963 S.404
- derselbe Nochmals: Zur Aktivierung des betrieblich genutzten, einem Kommanditisten gehörenden Grundstücks,
Inf. 1965 S.161
- Bühler, Ottmar Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne,
3. Auflage, Berlin und Frankfurt am Main 1956
(Zitierweise: Steuerrecht der Gesellschaften)
- Bühler, Ottmar
Strickrodt, Georg Steuerrecht
Grundriß in zwei Bänden,
Bd.I, Allgemeines Steuerrecht,
1. und 2. Halbband,
3. Auflage, Wiesbaden 1959 und 1960
- Eisenberg Zum Begriff des notwendigen Betriebsvermögens bei der Personengesellschaft,
BB 1964 S.1038
- Enneccerus, Ludwig
Lehmann, Heinrich Recht der Schuldverhältnisse,
15. Bearbeitung, Tübingen 1958

- | | |
|--|---|
| Enneccerus, Ludwig
Nipperdey, Hans Carl | Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Erster Halbband, 15. Auflage, Tübingen 1959 |
| Felix, Günther | Notwendiges Privatvermögen und notwendiges Betriebsvermögen, DStR 1964 S.307 |
| Fink, Hansludwig | Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar?
StbJb. 1955/56 S.525 |
| Fischer, Eduard Curt | Die Gewinnbesteuerung der "personenbezogenen" Unternehmen, FR 1955 S.435 |
| Gnam, Arnulf | Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Freiburg/Breisgau 1960 |
| Hartz, Wilhelm | Gewinnverwirklichung bei Familien-Personengesellschaften-Grenzen der Bilanzbündeltheorie, DB 1964 S.643 |
| Herrmann, Carl
Heuer, Gerhard | Kommentar zur Einkommensteuer einschließl. Lohnsteuer und Körperschaftsteuer, Bände I, II und III, 10. Auflage, Köln 1963 |
| Hueck, Alfred | Gesellschaftsrecht, 11. Auflage, München und Berlin 1963 |
| Hübschmann, Walter
Hepp, Ernst
Spitaler, Arnim | Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, Bände II und IV, 5. Auflage, Köln 1964 |
| Kraneis, Karl-Kristian | Die Grenzen der Bilanzbündeltheorie, Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln, Bd.38, Düsseldorf 1963 |
| Kuhn, Karl | Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Kommentar, 4. und 5. Auflage, Berlin 1926 und 1930 |

- | | |
|--|--|
| Lehmann, Heinrich | Gesellschaftsrecht,
2. Auflage, Berlin und Frankfurt am Main 1959 |
| derselbe | Deutsches Familienrecht,
3. Auflage, Berlin 1960 |
| Lenski, Edgar
Steinberg, Wilhelm | Kommentar zum Gewerbesteuer-
gesetz,
2. Auflage, Köln 1965 |
| Littmann, Eberhard | Das Einkommensteuerrecht,
Kommentar zum Einkommensteuer-
gesetz,
7. Auflage, Stuttgart 1962 |
| derselbe | Die Überlassung von Wirtschafts-
gütern von Teilhabern an ihre
Mitunternehmergesellschaft in
der ESt und RBew,
DStZ A 1949 S.172 |
| derselbe | Die Gewinne der Personengesell-
schaften in der Einkommensteuer,
DB 1958 S.580 |
| derselbe | Die einkommensteuerliche Behand-
lung der Gewinne aus Personenge-
sellschaften,
Inf. 1962 S.81 |
| Mangold, Fritz | Das Gesellschaftergrundstück in
der Bilanz der Personengesell-
schaft,
BB 1965 S.578 |
| Mangoldt, Hermann
von
Klein, Friedrich | Das Bonner Grundgesetz, Kommen-
tar, Bd.I,
2. Auflage, Berlin und Frank-
furt am Main 1957 |
| Mauve, Hans | Dynamische Bilanzauffassung und
ihr Verhältnis zum Handelsbilanz-
und Steuerbilanzrecht,
BB 1965 S.415 |
| Meilicke, Heinz | Die Lehre vom notwendigen Be-
triebsvermögen bei Personenge-
sellschaften,
StuW 1939 Sp.897 |

- Mittelbach, R. Welche Grundstücke rechnen zum einkommensteuerlichen Betriebsvermögen?
Inf. 1958 S.152
- Mrozek, Alfons Handkommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetze,
Köln 1914
- derselbe Handkommentar zum Einkommensteuergesetze vom 10. August 1925, Köln 1926
- Mutze, Otto Ist die Ausdehnung des "notwendigen" Betriebsvermögens im Ertragsteuerrecht berechtigt?
BB 1964 S.30
- Paulick, Heinz Gedanken zur Bilanzbündeltheorie,
FR 1964 S.294
- Pißel Koppe Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 Mit Aus- und Durchführungsbestimmungen, Kommentar,
3. Auflage, Berlin und Wien 1930
- Plückebaum Fragen der Abgrenzung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen, Teil II,
StBp 1963 S.286
- Römer, Emil Wann gehören Kapitalanteile zum notwendigen Betriebsvermögen im Sinne des Einkommensteuergesetzes?
BB 1957 S.1267
- derselbe Zugehörigkeit von Grundstücken zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft - Ein Beitrag zur Bilanzbündeltheorie,
DB 1958 S.1082
- derselbe Keine Zurechnung der Wirtschaftsgüter von Gesellschaftern zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft,
BB 1959 S.1301

- Rössler
Aufteilung des Einheitswertes
des Betriebsvermögens von Perso-
nengesellschaften,
BB 1952 S.1016
- Schlegelberger
Geßler, Ernst
Handelsgesetzbuch, Kommentar,
2. Bd.,
3. Auflage, Berlin und Frank-
furt am Main 1955
- Schmidt-Rux, Karl
Die Zugehörigkeit von Grundbe-
sitz zum Betriebsvermögen der
Personengesellschaften,
StbJb. 1963/64 S.273
- Seeliger, G.
Zur Zurechnung von betrieblich
genutzten Grundstücken eines Ge-
sellschafters zum Betriebsver-
mögen einer Personengesellschaft,
DStR 1965 S.125
- Spitaler, Arnim
Vorwort zu "Die Grenzen der Bi-
lanzbündeltheorie" von Kraneis,
Schriftenreihe des Instituts
für Steuerrecht der Universität
zu Köln, Bd.38, Düsseldorf 1963
- Stausberg, Heinz
Zum Begriff "wesentliche Grund-
lage des Betriebs" bei Gesell-
schaftervermögen von Personenge-
sellschaften,
RWP-Blattei 14 Steuerrecht (D)
Einkommensteuer II B 13/63 Ein-
zelfragen
- Stormberg, Manfred
Zur Rechtsgrundlage der sog. Bi-
lanzbündeltheorie, insbesondere
der Zurechnung von Wirtschafts-
gütern eines Gesellschafters zum
Betriebsvermögen der Personenge-
sellschaft,
DStR 1965 S.123
- Strutz, Georg
Die Deutschen Finanz- und Steuer-
gesetze in Einzelkommentaren,
Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 nebst
den Ausführungsbestimmungen,
1. und 2. Bd.,
Berlin 1927 und 1929

- Theis, Jakob Gewinnrealisierung bei unentgeltlicher Übertragung eines Wirtschaftsgutes von einem Personengesellschafter auf den anderen?
DB 1957 S.728
- Tipke, Klaus
Kruse, Heinrich Wilhelm Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (ohne Steuerstrafrecht), Taschenkommentar, Bände I und II,
Köln 1961 und 1963
- Veiel, Otto Einkommensteuer und Beteiligung,
DStZ 1938 S.637
- derselbe Zum Steuerrecht der Mitunternehmerschaften,
Ein Querschnitt durch die Rechtsentwicklung,
StuW 1941 Sp.825
- derselbe Betriebssteuern, Unternehmer und Unternehmergeinschaften,
Eine Untersuchung zur Entwicklung von Handelsrecht und Steuerrecht,
StuW 1943 Sp.465
- Verhandlungen des
Deutschen Bundestages 2. Wahlperiode 1953, Bd.29, Drucksache 481 S.77 und 141
(Stellungnahme der Bundesregierung zu den Änderungsvorschlägen und Empfehlungen des Bundesrates zu ihrem Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung von Steuern)
2. Wahlperiode 1953,
Stenographische Berichte, Bd.22 S.2714 (2720)
(schriftlicher Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen über den Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung von Steuern)
- Vogel, Horst Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts,
StbJb. 1964/65 S.165
- Wallis
von Zum Abzug von Darlehensschulden in der Erfolgsbilanz von Personengesellschaften,
FR 1957 S.432

Weipert, Otto

Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Früher herausgegeben von Mitgliedern des Reichsgerichts, 2. Bd., 2. Auflage, Berlin 1950

Wündisch, Fritz

Zur steuerlichen Problematik der gewerblichen Gesamthand, Bemerkungen zur "Bilanzbündeltheorie", FR 1960 S.147

Würdinger, Hans

Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Früher herausgegeben von Mitgliedern des Reichsgerichts, 1. Bd., 2. Auflage, Berlin 1953

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Auffassung
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
amtl.	amtlich
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
Art.	Artikel
B.	Beschluß
BB	Der Betriebs-Berater
BBK	Buchhaltungsbriefe
Bd.	Band
Bem.	Bemerkung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DStZ A	Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ESTÄndG	Einkommensteuer-Änderungsgesetz
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
Halbs.	Halbsatz

HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
Inf.	Die Information über Steuer und Wirtschaft
Jg.	Jahrgang
KG	Kommanditgesellschaft
Komm.	Kommentar
l.	links
Nr.	Nummer
o.	oben
OHG	offene Handelsgesellschaft
OVGSt.	Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
PrGS	Preußische Gesetzessammlung
prEStG	preußisches Einkommensteuergesetz
prOVG	preußisches Oberverwaltungsgericht
r.	rechts
R.	Rechtsspruch
RBewG	Reichsbewertungsgesetz
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RStBl.	Reichssteuerblatt
RWP-Bl.	Rechts- und Wirtschaftspraxis-Blattei
S.	Seite
Slg.	Sammlung
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft
u.	unten
U.	Urteil
u.a.	unter anderem
v.	vom
vgl.	vergleiche
VStG	Vermögenssteuergesetz
z.	zum
z.B.	zum Beispiel

A. Einleitung

I. Problemstellung

Der Reichsfinanzhof hat in den Jahren von 1930 bis 1937 die vor allem von Böttcher 1953/1954 so benannte Bilanzbündeltheorie¹⁾ zur Einkommens- und zur Vermögensbesteuerung der Personengesellschaften²⁾ entwickelt. Nach dieser Bilanzbündeltheorie des Reichsfinanzhofs ist im Einkommensteuerrecht und Vermögensteuerrecht einschließlich Bewertungsrecht nicht die Personengesellschaft selbst, sondern sind die einzelnen Gesellschafter Steuersubjekt und Steuerschuldner. Die einheitliche Bilanz des Unternehmens ist hiernach steuerlich nur eine Zusammenfassung der an sich für jeden einzelnen Mitunternehmer besonders aufzustellenden Bilanz. Würde die Personengesellschaft als solche wie die der Körperschaftsteuer unterliegenden Rechtsgebilde zur Besteuerung herangezogen werden, so wäre die Bilanzbündeltheorie überflüssig. Mit ihrer Hilfe wollte und will die Rechtsprechung dem Umstand gerecht werden, daß nicht die Gesellschaft, sondern allein ihre Gesellschafter der Steuer unterliegen, und sich daraus ergebende Schwierigkeiten lösen.

Eine der wesentlichsten Folgen der Bilanzbündeltheorie war von Anfang an der gegenüber dem Handelsrecht und dem bürgerlichen Recht abgewandelte Betriebsvermögensbegriff bei Per-

-
- 1) Siehe dazu Fink, StbJb.1955/56 S.525 (527); der Name Bilanzbündeltheorie ist also erst Anfang der fünfziger Jahre entstanden und nicht von der Rechtsprechung geprägt worden.
 - 2) Die Begriffe Personengesellschaft und Personengesellschafter werden in dieser Untersuchung im Sinne von Mitunternehmergemeinschaft bzw. Mitunternehmer im steuerrechtlichen Sinne gebraucht. Die Bilanzbündeltheorie kommt nur soweit zum Zuge, als es sich bei den Personengesellschaften um Mitunternehmergemeinschaften handelt. Mitunternehmergemeinschaft und Bilanzbündeltheorie sind zwei Erscheinungen des Steuerrechts, die einander in der Weise bedingen, daß einerseits ohne das Vorliegen einer Mitunternehmergemeinschaft die Bilanzbündeltheorie keine Anwendung finden kann, andererseits aber bei Vorhandensein einer Mitunternehmergemeinschaft die Bilanzbündeltheorie angewandt werden muß (Kraneis, S.19).

sonengesellschaften. Die Frage nach der B e r e c h t i -
g u n g dieses Betriebsvermögensbegriffes bildet den Gegen-
stand dieser Untersuchung. Dabei befaßt sich die Untersu-
chung vornehmlich mit den Gesamthandsgesellschaften OHG, KG
und Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. Auf Mitunterneh-
mergemeinschaften, die keine Gesamthandsgemeinschaften sind,
wie z.B. die atypische stille Gesellschaft oder die schliche-
te Rechtsgemeinschaft der §§ 741 ff. BGB, wird nicht einge-
gangen; denn diese Fälle finden in der Rechtsprechung und im
Schrifttum kaum Beachtung, und die Problematik ist dieselbe,
soweit nicht ein Gesamthandsvermögen vorauszusetzen ist. Von
den einzelnen Steuerrechtsgebieten werden hier fast nur das
Einkommensteuerrecht und das Vermögensteuerrecht einschließ-
lich Bewertungsrecht abgehandelt.

Der steuerrechtliche Betriebsvermögensbegriff weicht vom han-
delsrechtlichen und bürgerlich-rechtlichen in zweierlei Be-
ziehung ab: Einmal ist der steuerrechtliche Betriebsvermö-
gensbegriff erweitert, und zwar um solche Wirtschaftsgüter,
die nicht zum handelsrechtlichen oder bürgerlich-rechtlichen
Gesamthandsvermögen zählen, sondern nur im Eigentum eines
oder mehrerer Gesellschafter stehen (das Sonderbetriebsver-
mögen), und zum anderen wird im Steuerrecht - jedenfalls vom
Standpunkt des bürgerlichen Rechts aus - damit auf die Voraus-
setzung verzichtet, daß das Wirtschaftsgut dem zugeordneten
"Rechtsträger", hier der Personengesellschaft, zu gehören hat.
Nach bürgerlichem Recht wie nach Handelsrecht kann ein Wirt-
schaftsgut nur dann zum Betriebsvermögen der Gesellschaft
oder des Einzelkaufmanns gezählt werden, wenn es in deren
bzw. dessen Eigentum steht. Das trifft bei den Gesamthands-
gesellschaften aber nur für das Gesamthandsvermögen zu.

In diese Untersuchung gehören keine Erörterungen, wann im
Steuerrecht, wann im bürgerlichen Recht Eigentum eines Ge-
sellschafter oder eines Einzelkaufmanns anzunehmen ist; ob
das Steuerrecht einen vom bürgerlichen Recht abweichenden
Eigentumsbegriff kennt oder nicht. Daß dem Gesellschafter
das betreffende Wirtschaftsgut, sei es im steuerrecht-

lichen, sei es im bürgerlichrechtlichen und steuerrechtlichen Sinne gehört, wird vorausgesetzt. Hier interessiert nur die Abweichung, daß im Steuerrecht Wirtschaftsgüter schon dann zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft gerechnet werden, wenn diese nur im Eigentum eines oder einzelner Gesellschafter stehen.

Bei der Bilanzbündeltheorie und dem auf ihr beruhenden erweiterten Betriebsvermögensbegriff bei Personengesellschaften handelt es sich um eine **Schöpfung der höchstrichterlichen Rechtsprechung**. Schon aus diesem Grunde ist es erforderlich, die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Bilanzbündeltheorie ausführlich darzustellen. Dazu kommt als weiterer Grund der, daß es auch eine Aufgabe dieser Untersuchung sein soll, die Wandlungen der Bilanzbündeltheorie seit der um das Jahr 1930 zu dieser Theorie einsetzenden Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs bis zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aufzuzeigen und daraus Schlüsse für die Berechtigung des erweiterten Betriebsvermögens zu ziehen.

Ob der erweiterte Betriebsvermögensbegriff bei Personengesellschaften gerechtfertigt ist, hat sich nach Eisenberg³⁾ zu dem wohl meist erörterten Problem des Bilanzsteuerrechts entwickelt. Gerade im Laufe der letzten Jahre haben sich zu diesem Thema eine Reihe von Autoren zu Wort gemeldet. Es sind auch in letzter Zeit mehrere höchstrichterliche Entscheidungen auf diesem Gebiet ergangen.

3) BB 1964 S. 1038.

II. Die gesetzlichen Grundlagen der Bilanzbündeltheorie

Im preußischen Einkommensteuerrecht, in dem der Grundsatz der Quellenbesteuerung herrschte, bildete der Gewinn der Quelle, der Personengesellschaft, die Grundlage für die Besteuerung der einzelnen Gesellschafter (§ 14 Abs.2 prESTG 1891). Zwar waren nicht die Gesellschaft, sondern ihre Gesellschafter einkommensteuerpflichtig, aber im Mittelpunkt der Besteuerung und daher auch der Gewinnermittlung stand die Gesellschaft als Einkommensquelle, deren Gewinn den Gesellschaftern "nach Maßgabe ihrer Anteile" zugerechnet wurde (§ 14 Abs.2 Nr.2 prESTG 1891).

Dieses objektive Quellenprinzip hatte zur Folge, daß das steuerliche Einkommen der einzelnen Gesellschafter aus dem gewerblichen Unternehmen der Gesellschaft "nur einheitlich und nach denselben Grundsätzen für die ganze Quelle ermittelt werden" konnte⁴⁾ und daß schuldrechtliche Beziehungen, z.B. Darlehensschuldverhältnisse, zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern als steuerrechtlich wirksam angesehen wurden⁵⁾. Demgegenüber zählten gemäß § 14 Abs.2 Nr.1 prESTG 1891 Zinsen aus dem Eigenkapital eines Kaufmanns zum Gewinn aus Gewerbebetrieb. Damals stimmte also bei Personengesellschaften, soweit schuldrechtliche Beziehungen der Gesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder der Gesellschafter untereinander in Frage standen, die Handelsbilanz mit der Steuerbilanz überein. Die Handelsbilanz der Gesellschaft hatte materielle Bedeutung für die Ermittlung der Einkünfte des einzelnen Gesellschafters aus dem Gewerbebetrieb der Gesellschaft⁶⁾.

4) PROVG, U.v.7.4.1900 - Rep.VI 5/99 - OVGSt. Bd.9 S. 14 (20).

5) PROVG, U.v.5.5.1898 - Rep.VI G 324/97 - OVGSt. Bd.7 S. 435 (436); PROVG, U.v.13.1.1906 - Rep.X b 30/05 - OVGSt. Bd.12 S. 137 (140); Mrozek, prESTG § 13 Anm.10 Cg und 10 Dg.

6) Kraneis, S. 7.

§ 14 Abs.2 Nr.1 und 2 prEStG 1891 wurde vom preußischen Einkommensteuergesetz 1906 (PGS. 1906 S. 260) als § 13 Abs.2 Nr.1 und 2 übernommen.

Das Reichseinkommensteuergesetz 1920 (RGBl.I S. 359) wandte sich vom Quellenprinzip ab und folgte hier der Reinvermögenszugangstheorie von Schanz⁷⁾. § 7 Nr.3 EStG 1920 bestimmte:

"Zum Einkommen aus Gewerbebetrieb gehören:

1. ...

2. ...

3. bei Gesellschaftern einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Erwerbsgesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, ihr Anteil am Geschäftsgewinne zuzüglich etwaiger besonderer Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft für deren Rechnung bezogen hat."

Im Einkommensteuergesetz 1925 (RGBl.I S. 189), das im Grunde genommen wieder zum Quellenprinzip zurückkehrte, ohne dieses aber in reiner Form durchzuführen, galt § 7 Nr.3 EStG 1920 als § 29 Nr.3 fort.

Im Jahre 1934 wurde schon im Einkommensteuergesetz 1934 (RGBl.I S. 1005) der § 15 Nr.2 EStG in der heute gültigen Form geschaffen. § 15 Nr.2 EStG 1934 stellte gegenüber den §§ 7 Nr. 3 EStG 1920 und 29 Nr.3 EStG 1925 eine Erweiterung der Hinzurechnungen dar. Er lautete

"Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

1. ...

2. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Un-

7) Statt vieler: Strutz, EStG § 6 Anm.4 (S. 493).

ternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat."

Die Entwicklung auf dem Gebiet der ebenfalls personenbezogenen Vermögensteuer⁸⁾ ist dadurch gekennzeichnet, daß durch das Vermögensteuergesetz 1925 (RGL.I S. 253) die selbständige Vermögensteuerpflicht für die OHG und KG eingeführt wurde, § 2 Nr.2 c VStG 1925, und durch das Vermögensteuergesetz 1931 (RGL.I S. 237) auf "ähnliche Gesellschaften des Handelsrechts, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer anzusehen sind," erweitert wurde (§ 2 Nr.2 c VStG 1931). Das Vermögensteuergesetz 1934 (RGL.I S. 1052) schaffte die selbständige Vermögensteuerpflicht der Personengesellschaften wieder ab (§ 1 Abs.1 Nr.2 VStG 1934).

Im Bewertungsgesetz wurden nach § 26 Abs.2 Nr.3 Satz 2 Reichsbewertungsgesetz 1925 (RGL.I S. 214) bei der OHG und KG und nach § 44 Abs.2 Nr.3 Satz 2 Reichsbewertungsgesetz 1931 (RGL.I S. 222) allgemein bei Personengesellschaften bis zum Reichsbewertungsgesetz 1934 auch solche Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gerechnet, die nur im Eigentum eines oder einzelner Gesellschafter standen. Seit § 56 Abs.1 Nr.7 Reichsbewertungsgesetz 1934 (RGL.I S. 1035) ist eine solche Bestimmung im Bewertungsgesetz nicht mehr enthalten.

8) Personenbezogene Steuern heißt, daß bei diesen Steuern anders als etwa bei den Real-, den Verbrauchs- und den Verkehrssteuern nur die Gesellschafter, nicht aber die Gesellschaft, Steuersubjekt und Steuerschuldner sind (Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften S. 39 f.; Viel, StuW 1943 Sp.465, 479-481 und 501-504).

B. Die Entwicklung der Bilanzbündeltheorie und die Erweiterung des Betriebsvermögensbegriffes durch die Rechtsprechung

I. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

1. Die Rechtsprechung vor Entstehung der Bilanzbündeltheorie

Der Reichsfinanzhof erkannte ursprünglich schuldrechtliche Beziehungen zwischen der Personengesellschaft und den einzelnen Gesellschaftern an und rechnete den Gesellschaftern gehörende Wirtschaftsgüter nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft. So ließ der Reichsfinanzhof in einem Urteil aus dem Jahre 1928⁹⁾ Mietzahlungen als Betriebsausgabe zu, die von einer OHG an ihre beiden Gesellschafter geleistet worden waren, obwohl das Grundstück den beiden Gesellschaftern nach Bruchteilen gehörte.

Das Urteil vom 21. November 1928¹⁰⁾ bestätigte die steuerliche Wirksamkeit eines Darlehensschuldverhältnisses eines Gesellschafters einer OHG zu der Gesellschaft. Die dem Gesellschafter zugeflossenen Zinsen wurden zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gerechnet. Der Reichsfinanzhof unterschied allerdings gemäß § 18 Abs. 2 EStG 1925, wonach Zinsen für das im gewerblichen Betrieb angelegte eigene Vermögen des Steuerpflichtigen nicht abzugsfähig waren, zwischen dem Kapitalkonto des Gesellschafters und seinem sonstigen in der Gesellschaft angelegten Kapital.

In einem weiteren Urteil aus dem Jahre 1929¹¹⁾ handelte es sich um Zinsen für nicht abgehobene Gewinnanteile, die gesondert verbucht worden waren und nach dem Gesellschafts-

9) U.v. 8.8.1928 - VI A 910/28 - StuW 1928 Nr. 801.

10) VI A 1492/28 - StuW 1929 Nr. 17.

11) U.v. 18.9.1929 - VI A 1377/29 - StuW 1930 Nr. 28.

vertrag verzinst werden sollten. Der Reichsfinanzhof erkannte die vertraglichen Abmachungen steuerlich an und rechnete die Zinsen bei der Gesellschaft zu den Betriebsausgaben und bei den einzelnen Gesellschaftern zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

2. Die Entwicklung zur Bilanzbündeltheorie und ihre Grundsätze

a) Eine Änderung dieser Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und damit die Änderung des Betriebsvermögensbegriffes der Personengesellschaften bahnte sich im Jahre 1930 an.

A u s g a n g s p u n k t dieser Rechtsprechung war der schon eben angeführte § 18 Abs. 2 EStG 1925, eine Vorschrift, die in Verbindung mit § 18 Abs. 1 EStG 1925 - wie der heutige § 13 EStG (1961) - der Abgrenzung der Lebenshaltungskosten von den Betriebsausgaben, den Werbungskosten und den Sonderausgaben diente. § 18 Abs. 2 EStG 1925 lautete:

"Ferner sind nicht abzugsfähig Zinsen für das in dem land- und forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb angelegte eigene Vermögen des Steuerpflichtigen."¹²⁾

In Anlehnung an diese Vorschrift gelangte der Reichsfinanzhof zu dem Schluß, daß wie für jeden Gewerbetreibenden so auch für den Personengesellschafter, den Unternehmer im Rahmen einer Personengesellschaft, Betriebsvermögen sein muß, was ihm gehört und dem Betriebe

12) Auch die Stellung im Gesetz hatte Ähnlichkeit mit dem heutigen § 12 EStG. § 18 EStG 1925 stand im Abschnitt II mit der Überschrift "Einkommen" vor dem Abschnitt III, der die einzelnen "Einkommensarten" enthielt; § 18 Abs. 1 bestimmte unter anderem, daß Kosten der privaten Lebensführung sowie die Einkommens- und die sonstigen Personalsteuern nicht abzugsfähig sind, während es eine dem § 18 Abs. 2 entsprechende Bestimmung heute nicht mehr gibt (siehe auch unten S. 41).

der Gesellschaft dient¹³⁾.

Hand in Hand mit dieser Theorie ging die Auflösung (der Einheit) der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht vonstaten; die Personengesellschaft wurde als ertragsteuerrechtlich nicht existent betrachtet. In den Urteilen des Reichsfinanzhofs wurden die allein einkommensteuerpflichtigen Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) in den Mittelpunkt der Erörterungen gerückt.

So enthielt ein Urteil vom 6. Februar 1930¹⁴⁾ den Satz, daß "der einheitlich festzustellende Geschäftsgewinn der Gesellschaft nichts anderes als die Summe der Gewinne der einzelnen Gesellschafter" sei. In einem weiteren Urteil aus dem Jahre 1930¹⁵⁾, in dem die Gründungskosten einer Personengesellschaft als Betriebsausgaben der betreffenden Gesellschafter anerkannt wurden, ist zum ersten Mal von einem eigenen Be-

-
- 13) U.v. 27.2.1935 -VI A 1364/33 - StuW 1935 Nr. 271;
U.v. 8.5.1935 -VI A 532/34 - StuW 1935 Nr. 424;
U.v. 28.7.1937 -VI A 432/37 - StuW 1937 Nr. 473;
Becker, StuW 1931 Sp. 1283 (1295 f.);
derselbe, StuW 1932 Sp. 99 (113);
derselbe, EStG § 29 Bem. 55 (S. 1473).

Weiterhin ohne Bezugnahme auf § 18 Abs. 2 EStG 1925:

- U.v. 26.11.1931 -VI A 1978/31 - StuW 1932 Nr. 635;
U.v. 29. 9.1937 -VI A 473/37 - RStBl. 1937 S. 1204;
U.v. 26.10.1938 -VI 652/38 - RStBl. 1939 S. 169;
U.v. 2.11.1938 -VI 585/38 - RStBl. 1939 S. 88;
U.v. 14. 3.1940 -III 273/38 - RStBl. 1940 S. 460;
U.v. 25. 7.1940 -III 143/39 - RStBl. 1940 S. 773;
U.v. 19. 9.1940 -III 238/39 - RStBl. 1940 S. 980;
U.v. 21.11.1940 -III 36/40 - RStBl. 1941 S. 93;
U.v. 15. 1.1942 -III 174/41 - RStBl. 1942 S. 460;
U.v. 12. 5.1942 -III 59/42 - RStBl. 1942 S. 868;
U.v. 12.11.1942 -III 114/41 - RStBl. 1942 S. 1150;
U.v. 25. 2.1943 -III 128/41 - RStBl. 1943 S. 381.
14) VI A 1506/28 - StuW 1930 Nr. 357 (Sp. 526).
15) RFH-U.v. 7.4.1930 - VI A 1685/29 - RStBl. 1930 S. 673.

trieb des einzelnen Gesellschafters die Rede¹⁶⁾.

Auch das Vermögensteuerrecht trug zur neuen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs bei¹⁷⁾, obschon im Vermögensteuerrecht bis zum Vermögensteuergesetz 1934 die Personengesellschaft selbständig der Steuerpflicht unterworfen war und der Reichsfinanzhof in früheren Urteilen¹⁸⁾ betont hatte, daß für das Einkommensteuerrecht die Bestimmungen des Vermögensteuerrechts keine Bedeutung haben könnten. In zwei Urteilen¹⁹⁾ nahm der Reichsfinanzhof auf § 26 Abs.2 Nr.3 Satz 2 RBewG 1925 bzw. § 44 Abs.2 Nr.3 Satz 2 RBewG 1931 Bezug, die bestimmten, daß zum gewerblichen Vermögen einer OHG oder KG bzw. allgemein einer Personengesellschaft auch diejenigen Wirtschaftsgüter gehören, die im Eigentum eines oder einzelner Gesellschafter stehen, wenn die Wirtschaftsgüter dem Betriebe der Gesellschaft dienen.

Aufschlußreich für die Entwicklung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist ein Urteil aus dem Jahre 1931²⁰⁾. Der Reichsfinanzhof hatte den Fall zu entscheiden, daß ein Einzelkaufmann seinen gesamten Betrieb mit Ausnahme der Betriebsgrundstücke in eine KG eingebracht, der KG diese Grundstücke verpachtet und nach Jahren bei Auflösung des Betriebes die Grundstücke mit Gewinn veräußert hatte. Der Reichsfinanzhof begründete sein Ergebnis, daß auch die Grundstücke als in die Gesellschaft eingebracht zu betrachten seien, daß die Vereinbarung der Pachtsumme als Abmachung über eine vorzugsweise Beteiligung am Geschäftsgewinn ausgelegt werden

-
- 16) Siehe dazu (eigener Gewerbebetrieb des einzelnen Gesellschafters) weiterhin U.v.22.10.1931 - VI A 1863/31 - StuW 1932 Nr.14;
U.v.22.10.1931 - VI A 1949/29 - StuW 1932 Nr.15;
U.v.26.11.1931 - VI A 1978/31 - StuW 1932 Nr.635;
U.v.25. 4.1933 - VI A 1163/32 - Amtl.Slg.Bd.33 S.234 (243);
U.v.15. 1.1935 - I A 131/33 - RStBl.1935 S. 700;
U.v.31. 8.1937 - I A 216/37 - RStBl.1937 S.1272.
- 17) Meilicke, StuW 1939 Sp. 897 (899).
- 18) Siehe oben Anm. 9-11.
- 19) U.v.22.10.1931 - VI A 1949/29 - StuW 1932 Nr.15 (Sp.45 f);
U.v.30. 8.1932 - VI A 501/31 - StuW 1932 Nr.995 (Sp.1947).
- 20) RFH-U.v.26.11.1931 - VI A 1978/31 - StuW 1932 Nr.635.

müsse und daß bei der Veräußerung der Grundstücke ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entstanden sei, wie folgt auf dreifache Art:

Erstens entspreche eine Entnahme der Betriebsgrundstücke aus der früheren Einzelfirma und Gewinnverwirklichung zu diesem Zeitpunkt nicht dem wirklichen Willen der Beteiligten. Zweitens stehe eine solche Betrachtungsweise auch nicht im Einklang mit der wirtschaftlichen Sachlage. Und drittens verhalte es sich gemeinhin so, daß für das Unternehmen eigener Grundbesitz, der notwendig dem Betrieb diene, zum Vermögen des Betriebes gehöre.

Es zeigt sich, daß die Grundsätze der Bilanzbündeltheorie zu dem Zeitpunkt noch nicht entwickelt waren. Bei dem letzten Argument ist die Anlehnung an § 18 Abs.2 EStG 1925 zu erkennen.

Das erste Urteil, das typische Grundsätze der Bilanzbündeltheorie in ausgeprägter Form enthielt, war das vom 14. Juli 1937²¹⁾. Dort heißt es unter anderem:

"Das Einkommensteuergesetz sieht die OHG nicht als selbstständiges Steuersubjekt an, sondern behandelt die Teilhaberschaft daran als selbstständigen Gewerbebetrieb jedes einzelnen Mitunternehmers. Die einheitliche Bilanz des Unternehmens ist steuerlich nur eine Zusammenfassung der an sich für jeden einzelnen Mitunternehmer besonders aufzustellenden Bilanz."

Das Urteil vom 10. Januar 1940²²⁾ kann geradezu als Grundsatzurteil bezeichnet werden, in dem der Reichsfinanzhof sämtliche Grundsätze der Bilanzbündeltheorie zusammengefaßt aufführt. Nach sinngemäßer Wiederholung der oben zitierten Sätze wird in dem Urteil weiter ausgeführt:

21) VI A 422/37 - RStBl. 1937 S. 937.

22) VI 704/39 - RStBl. 1940 S. 134.

"Bei der einheitlichen Gewinnfeststellung handelt es sich deshalb nicht etwa um die Feststellung des Gewinns oder Verlusts der Gesellschaft als solcher, sondern um die Feststellung der Summe der Gewinne und Verluste der an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter. Diese Feststellung muß aber in einem einheitlichen Verfahren erfolgen, um zu verhindern, daß widersprechende Entscheidungen ergehen... Es ist aber im Wirtschaftsleben nichts Ungewöhnliches, daß bürgerlich-rechtlich besondere Beziehungen zwischen den einzelnen Gesellschaftern und der Gesellschaft bestehen. Nach bürgerlichem Recht kann ein Gesellschafter sowohl Gläubiger als Schuldner der Gesellschaft sein. Einkommensteuerrechtlich handelt es sich hier um Betriebsvorgänge. Verpachtet z.B. ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein ihm gehöriges Grundstück, gewährt er ihr ein Darlehen, stellt er ihr seine Wertpapiere zu Kreditzwecken zur Verfügung, überläßt er ihr eine Erfindung zur Ausnutzung, so sind das Grundstück, das Darlehen, die Wertpapiere, die Erfindung steuerlich Betriebsvermögen des Gesellschafters, ebenso wie die Einnahmen hieraus, also Miete, Pacht, Zinsen, Einkünfte aus Gewerbe sind."

b) Die Grundsätze der Bilanzbündeltheorie sind zusammengefaßt folgende:

aa) Die Personengesellschaft besteht ertragsteuerrechtlich gesehen überhaupt **n i c h t**.

bb) Jeder einzelne Gesellschafter hat (vielmehr) als Unternehmer einen **s e l b s t ä n d i g e n G e w e r b e b e t r i e b** (wie ein Einzelkaufmann); die Personengesellschaft ist steuerrechtlich nur die Vereinigung der selbständig gewerbetreibenden Gesellschafter.

cc) Die einheitliche Bilanz der Gesellschaft ist (daher) nur eine rechnerische Zusammenfassung der an sich für jeden einzelnen Gesellschafter aufzustellenden **S o n d e r - b i l a n z e n**.

dd) Bei der einheitlichen Gewinnfeststellung handelt es sich (demgemäß) nicht um die Feststellung des Gewinnes oder

Verlustes der Gesellschaft, sondern um die Feststellung der Summe der Gewinne und Verluste der an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter.

Der Reichsfinanzhof zog aus den Grundsätzen seiner Rechtsprechung folgende Schlüsse:

aa) Alles Vermögen eines Gesellschafters, das dem Betrieb der Gesellschaft dient, wie Grundstücke, Darlehen, nicht entnommener Gewinn, Wertpapiere, Erfindungen, ist als in den Betrieb der Gesellschaft eingebracht zu betrachten und daher Betriebsvermögen. Die Lage ist mit der eines Einzelkaufmanns zu vergleichen. Bei einem Einzelkaufmann würde es sich in allen diesen Fällen ebenfalls um Betriebsvermögen handeln²³⁾. Werden bei der Veräußerung solcher Wirtschaftsgüter Gewinne erzielt, so fallen diese als Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter die Einkommensteuer²⁴⁾.

bb) Bürgerlich-rechtlich wirksame Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft können nicht anerkannt werden²⁵⁾, weil Gläubiger und Schuldner - wie bei einem Einzelkaufmann - in einer Person zusammenfallen. Sind Vergütungen, z.B. Mietzinsen, Pachtzinsen oder Darlehenszinsen, für die dem Betrieb der Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter vereinbart, so handelt es sich um Gewinnverteilungsabreden mit der Folge, daß dem Eigentümer-Gesellschafter vorab in Höhe der vereinbarten Vergütung ein Anteil vom Gesellschaftsgewinn zusteht. Solche Vergütungen fallen deshalb unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

-
- 23) Siehe zum Vergleich mit dem Einzelkaufmann
U.v.19. 9.1940 -III 238/39 - RStBl.1940 S.980 (981 l.Sp.);
U.v.12.11.1942 -III 114/41 - RStBl.1942 S.1150 (r.Sp.);
U.v.25. 2.1943 -III 128/41 - RStBl.1943 S.381 (382 l.Sp.);
vgl.weiterhin Becker, StuW 1932 Sp.99 (113).
- 24) U.v.26.11.1931 -VI A 1978/31 - StuW 1932 Nr.635;
U.v. 1. 2.1934 -VI A 1856/32 - RStBl.1934 S. 540;
U.v.29. 9.1937 -VI A 473/37 - RStBl.1937 S.1204;
U.v.29.10.1941 -VI 36/41 - RStBl.1942 S. 1;
vgl.auch Becker, StuW 1931 Sp.1283 (1295 f.).
- 25) Siehe zu diesem Fragenkreis im einzelnen unten S.26-40.

cc) Der Kreis der gewerblichen Tätigkeit des einzelnen Gesellschafters als selbständig Gewerbetreibender (im Rahmen der Gesellschaft) ist in Zweifelsfällen weit zu fassen. Schließt z.B. ein Gesellschafter eines von einer Personengesellschaft betriebenen Bankhauses in Ausübung und Ausnutzung seiner beruflichen Kenntnisse und Erfahrungen Effektsengeschäfte für eigene Rechnung ab, die nicht unzweifelhaft eine private Vermögensanlage bezwecken, so handelt es sich um Geschäfte, die seinen eigenen Betrieb und darum auch das Erfolgsergebnis der Gesellschaft berühren²⁶⁾.

c) Wenn noch einmal zusammenfassend der Gang der Entwicklung in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs verfolgt wird, so zeigt sich, daß zwei Argumente nahezu gleichzeitig zur Entstehung der Bilanzbündeltheorie beigetragen haben:

Einmal die sich an § 18 Abs.2 EStG 1925 anlehrende und in Übereinstimmung mit den §§ 26 Abs.2 Nr.3 Satz 2 RBewG 1925, 44 Abs.2 Nr.3 Satz 2 RBewG 1931 stehende Theorie, daß auch für den Unternehmer im Rahmen einer Personengesellschaft Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen sein müssen, die ihm gehören und dem Betriebe der Gesellschaft dienen; und zum anderen die Theorie von der Auflösung der einheitlichen Personengesellschaft in Einzelbetriebe der Gesellschafter, die Theorie von dem steuerrechtlichen Nichtbestehen der Personengesellschaft.

Daran anknüpfend wurde schon bald der zweite Grundsatz der Bilanzbündeltheorie geschaffen, daß jeder Gesellschafter einen eigenen Gewerbebetrieb besitzt²⁷⁾.

Der dritte Grundsatz der Bilanzbündeltheorie, daß eigentlich für jeden Gesellschafter eine Sonderbilanz aufzustellen sei, wurde erstmalig im Urteil vom 14. Juli 1937²⁸⁾ ausgesprochen.

26) RFH-U.v.13.11.1930 - VI A 844/30 - RStBl.1931 S. 110; siehe auch zwei weitere Beispiele betreffend die Ausübung des Gutachter- und Schiedsrichteramts sowie die Tätigkeit von Termingeschäften in der Entscheidung vom 10.1.1940 - VI 704/39 - RStBl.1940 S. 134.

27) Siehe oben S.9.

28) Siehe oben Anm.21.

Obwohl das zuerst genannte Argument (§ 18 Abs.2 EStG 1925) wesentlich zur Entwicklung der Bilanzbündeltheorie beigetragen hat, ja sogar den Ausgangspunkt für diese Theorie bildete, fand sie später auch in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nur noch wenig Beachtung. Das läßt sich nur so erklären, daß die Grundsätze der Bilanzbündeltheorie allein mit dem zweiten Argument - Auflösung der einheitlichen Personengesellschaft in Einzelbetriebe der Gesellschafter - entwickelt werden konnten und sich dazu dieses Argument in stärkerem Maße anbot.

Von Anfang an haben der Präsident des VI. Senats des Reichsfinanzhofs Becker²⁹⁾ und später auch der Senatspräsident Veiel³⁰⁾ die neue Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gefördert. Beide haben die Entwicklung der Bilanzbündeltheorie wesentlich beeinflußt.

d) Vom Jahre 1937 an kehrten dann die Grundsätze der Bilanzbündeltheorie³¹⁾ als ständige Rechtsprechung in den Urteilen des Reichsfinanzhofs wieder³²⁾. Der Reichsfinanzhof hatte sich häufig mit Fällen zu befassen, in denen von einem Gesellschafter der Gesellschaft Grundstücke miet- oder pachtweise überlassen worden waren und es um die Beurteilung der Miet- bzw. Pachtzinsen und der bei der Veräußerung erzielten Real-

29) Vgl. StuW 1931 Sp.1283 (1294 - 1298);
StuW 1932 Sp. 99 (112 f.) ;
StuW 1936 Sp. 387 (407 f.) ;
StuW 1937 Sp.1057 (1078 ff.);
StuW 1938 Sp.1007 (1012; 1099; (1118);
EStG, Bem.55 (S. 1472 f.);
Grundlagen der Einkommensteuer S. 92 ff.

30) Siehe vor allem StuW 1943 Sp.465 ff.;
weiterhin StuW 1941 Sp. 825, insbesondere 832 f., und
DStZ 1938 S. 637.

31) Im folgenden wird diese Bilanzbündeltheorie auch die ältere Bilanzbündeltheorie genannt zur Unterscheidung von der durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geprägten neueren Bilanzbündeltheorie, für die die Grundsätze der älteren Theorie nicht mehr gelten (siehe unten S.46-55).

32) Statt vieler: U.v.3.8.1938 - VI 379/38 - StuW 1938 Nr.461;
U.v.21.12.1938 - VI 749/38 - RStBl. 1939 S. 260.

sierungsgewinne³³⁾ ging. Auch hatte der Reichsfinanzhof eine Reihe von Fällen zu entscheiden, in denen die einkommensteuerrechtliche Einordnung der auf das Eigenkapital eines Gesellschafters gezahlten Zinsen streitig war.

3. Die hauptsächlichen Auswirkungen der Bilanzbündeltheorie

a) Die Auswirkungen auf den steuerrechtlichen Gewinnbegriff

Es sind zwei verschiedene Auswirkungen der älteren Bilanzbündeltheorie zu unterscheiden: die auf den steuerrechtlichen Gewinnbegriff und die auf den steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff.

Was die Auswirkungen der älteren Bilanzbündeltheorie auf den Gewinnbegriff angeht, so hat diese Theorie den Kreis der gewerblichen Einkünfte zu Lasten der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, aus Kapitalvermögen sowie aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit - von Ausnahmefällen abgesehen³⁴⁾ - erweitert und damit den **s t e u e r r e c h t l i c h e n G e w i n n b e g r i f f** der Personengesellschaften über den handelsrechtlichen hinaus **a u s g e d e h n t**.

Die wichtigsten Folgen der Bilanzbündeltheorie für den steuerrechtlichen Gewinnbegriff sind, zusammengefaßt dargestellt³⁵⁾:

aa) Vereinbarungen über Miet-, Pacht-, Zinszahlungen oder Nutzungsgebühren (etwa bei Erfindungen) für den Betrieb der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter eines Gesellschafters

-
- 33) Unter diesen Begriff fällt bei Veräußerungsgewinnen der Unterschied zwischen Buchwert und Verkaufspreis und in den Fällen der unentgeltlichen Übertragung - das sind ausschließlich Privatentnahmen - der Unterschied zwischen Buchwert und Teilwert (vgl. § 6 Abs.1 Nr.4 EStG).
- 34) Die Bilanzbündeltheorie kann auch, um keinen falschen Eindruck zu erwecken, in allerdings selten vorkommenden Fällen für den Steuerpflichtigen günstige Ergebnisse haben.
- 35) Die Auswirkungen (bb) und (cc) sind durch den erweiterten steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff bedingt.

ters sind als Gewinnverteilungsabreden anzusehen; diese Vergütungen bilden Bestandteile des gewerblichen Gewinns. Sie unterliegen daher auch der Gewerbeertragsteuer.

bb) Realisierungsgewinne³⁶⁾ von solchen Wirtschaftsgütern sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb voll zu versteuern. Der Reichsfinanzhof hat folgerichtig von Anfang an solche Realisierungsgewinne zur Einkommensteuer erfaßt³⁷⁾. Gehört ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen, dann müssen auch alle wirtschaftlichen Vorgänge, die dieses Gut betreffen, den Gewinn beeinflussen.

cc) Bei der "ausnahmsweisen" Anerkennung schuldrechtlicher Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern werden die bürgerlich-rechtlichen einheitlichen Rechtsverhältnisse nach Maßgabe der Beteiligung des einzelnen Gesellschafters an der Gesellschaft³⁸⁾ aufgespalten und wird durch Verringerung der Absetzungsmöglichkeiten³⁹⁾ der Gewinn aus Gewerbebetrieb vergrößert.

dd) Einkünfte, die sonst den Einkünften aus selbständiger Arbeit, z.B. aus Gutachtertätigkeit, zuzuzählen wären, werden in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einbezogen⁴⁰⁾.

b) Die Auswirkungen auf den steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff

Die ältere Bilanzbündeltheorie hat zweifach abweichend von dem handelsrechtlichen Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaften - Gesamthandsvermögen als einziges Betriebsvermögen - auf den steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff eingewirkt:

aa) Die Bilanzbündeltheorie hat den steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff gegenüber dem handelsrechtlichen um

36) Siehe zu diesem Begriff oben Anm.33.

37) Siehe die Urteile oben Anm.24.

38) Siehe dazu im einzelnen unten S. 26-40.

39) RFH-U.v.15.1.1935 - I A 131/33 - RStBl.1935 S. 700;
RFH-U.v. 7.6.1939 -VI 847/38 - RStBl.1939 S. 936.

40) Siehe oben S. 14.

das gesellschaftereigene Sonderbetriebsvermögen e r w e i -
t e r t .

bb) Die Bilanzbündeltheorie hat aus dem Gesamthandsbetriebsvermögen der Gesellschaft ein steuerrechtliches B r u c h -
t e i l s b e t r i e b s v e r m ö g e n der e i n z e l -
n e n G e s e l l s c h a f t e r gemacht.

zu aa) Die zuerst angeführte Auswirkung der Bilanzbündeltheorie - Erweiterung des steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriffes - knüpft an die Lehre vom notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögen⁴¹⁾ bei natürlichen Personen an. Während nach dieser Lehre aber nur Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen eines Kaufmanns gezählt werden können, wenn sie in seinem Eigentum stehen, sieht die Bilanzbündeltheorie von diesem Erfordernis (teilweise) ab, und läßt es bei Personengesellschaften genügen, wenn das Wirtschaftsgut nur im Eigentum eines oder einiger Gesellschafter steht⁴²⁾. Damit schafft die Bilanzbündeltheorie das gesamthandsfremde Sonderbetriebsvermögen der Eigentümer-Gesellschafter, das aus den gesellschaftereigenen, dem Betriebe der Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgütern besteht.

zu bb) Während diese Folge der älteren Bilanzbündeltheorie allgemein bekannt und rechtlich geklärt ist, hat die andere Auswirkung auf den steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff - Umwandlung des Gesamthandsbetriebsvermögens in Bruchteilsbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter - nicht die erforderliche Beachtung gefunden.

Der Reichsfinanzhof hat zu dieser Frage in einer Entscheidung auf bewertungsrechtlichem Gebiet Stellung genommen⁴³⁾

41) Siehe dazu, daß die Bilanzbündeltheorie sich auch auf gewillkürtes Betriebsvermögen erstreckt:
BFH-U.v. 3.12.1964 - IV 419/62 U - BStBl.1965 III S.92;
BFH-U.v.22.11.1962 - IV 323/59 U - BStBl.1963 III S.234;
Littmann, DB 1958 S. 580 (1.Sp.) und
EStG, §§ 4,5 Anm.617;
Plückebaum, StBp 1963 S. 286 (292 1.Sp.).

42) Vgl. Kraneis, S. 28.

43) U.v.9.3.1944 - III 81/43 - RStBl.1944 S. 491.

und § 11 Nr.5 StAnpG in die Erörterungen einbezogen:

"Auch das Vermögensteuergesetz erfaßt nicht die Gesellschaft, sondern den einzelnen Gesellschafter, unter Aufteilung des Betriebsvermögens der Gesellschaft auf die Gesellschafter. Hiermit stimmt auch § 11 Ziffer 5 StAnpG überein. Diese Vorschrift bestimmt, daß die Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten so zuzurechnen sind, als wenn sie nach Bruchteilen berechtigt wären. Diese allgemeine Bestimmung gilt für alle Steuergesetze, auch für das Reichsbewertungsgesetz. Dieses und das Vermögensteuergesetz kennen also keine Gesellschaft zur gesamten Hand, sondern l ö s e n s i e i n eine Beteiligung der einzelnen Gesellschafter nach B r u c h t e i l e n auf. Sie behandeln demgemäß auch nicht die Gesellschaft, sondern die einzelnen Gesellschafter als Betriebsinhaber"⁴⁴⁾...

Freilich kann dem Reichsfinanzhof nicht darin zugestimmt werden, daß § 11 Nr.5 StAnpG für alle Steuerrechtsgebiete zwingend Gesamthandsvermögensbildungen ausschließt⁴⁵⁾. Aber dem Reichsfinanzhof kommt das Verdienst zu, in dieser vermögenssteuerrechtlichen Entscheidung einmal deutlich ausgesprochen zu haben, daß es nach der älteren Bilanzbündeltheorie kein Gesamthandsvermögen der Gesellschaft gibt, sondern dieses Bruchteilsvermögen der einzelnen Gesellschafter darstellt.

Es war auch unnötig, daß der Reichsfinanzhof § 11 Nr.5 StAnpG anwandte; denn aus den Grundsätzen der älteren Bilanzbündeltheorie folgt zwingend dasselbe Ergebnis: Besteht die Personengesellschaft steuerrechtlich überhaupt nicht, sondern besteht sie aus den einzelnen selbständigen Gewerbebetrieben der Gesellschafter, so muß das handelsrechtliche Gesamthandsvermögen notwendigerweise auf die Betriebe der Gesellschafter im Umfang der Beteiligung der Gesellschafter aufgeteilt wer-

44) Hervorhebung nur hier.

45) Siehe unten S. 101.

den. Dasselbe Ergebnis folgt weiterhin aus der Überlegung, daß für die einzelnen Gesellschafter eigentlich (primäre) Sonderbilanzen aufzustellen sind, aus denen sich rein rechnerisch die Gesellschaftsbilanz ergibt. Werden tatsächlich Sonderbilanzen für die einzelnen Gesellschafter erstellt, dann müssen alle Wirtschaftsgüter des handelsrechtlichen Gesamthandsvermögens, z.B. Grundstücke, auf die Gesellschafter bruchteilsmäßig nach Maßgabe ihrer Beteiligung aufgeteilt und so in ihre Sonderbilanzen gebracht werden. Für ein gesamthänderisch gebundenes Vermögen (der Gesellschaft) bleibt kein Raum mehr. Ganz deutlich wird dieses Ergebnis, wenn in einem solchen Fall die Aufstellung einer Gesellschaftsbilanz unterbleibt. Nach der Konstruktion der älteren Bilanzbündeltheorie gibt es also kein Gesamthandsbetriebsvermögen der Gesellschaft, sondern nur Bruchteilsbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter in dem Sinne, daß jedem Gesellschafter an jedem Gegenstand des handelsrechtlichen Gesamthandsvermögens ein Bruchteil im Maße seiner Beteiligung zusteht.

Mit der Feststellung, daß es an Stelle des handelsrechtlichen Gesamthandsvermögens der Gesellschaft das steuerrechtliche Bruchteilsbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter gibt, ist aber noch nicht geklärt, welche Rechtsnatur dem Bruchteilsbetriebsvermögen zukommt.

Bei näherer Untersuchung zeigt sich, daß die gedankliche Konstruktion der älteren Bilanzbündeltheorie sehr extrem ist. Es lassen sich folgende Unterscheidungen bei einem Recht mit mehreren Beteiligten treffen⁴⁶⁾:

Erstens: Das Recht gehört zu einer Gesamthandsgemeinschaft.

Zweitens: Das Recht steht einem an einer Bruchteilsgemeinschaft Beteiligten zu. Das Besondere an einem Recht im Rahmen einer Bruchteilsgemeinschaft (§§ 741 ff. BGB) liegt darin, daß der Inhalt des Rechtes wohl in gewissen, aber nicht in allen Beziehungen aufgeteilt werden kann⁴⁷⁾. Soweit das Recht aufteilbar ist, können auch die Befugnisse zu einem

46) Nipperdey in Enneccerus-Nipperdey, § 76 II.

47) Nipperdey a.a.O. § 76 II.4.a; Lehmann in Enneccerus-Lehmann, § 183 II.

Bruchteil ausgeübt werden. Soweit das aber nicht zutrifft, steht das Recht allen Beteiligten gemeinschaftlich zu. Das Recht im Rahmen einer Bruchteilsgemeinschaft steht daher in der Mitte zwischen dem Gesamthandsrecht und dem anschließend zu behandelnden Teilrecht⁴⁸⁾.

Drittens: Das Recht ist seinem Inhalt nach vollkommen nach Bruchteilen zerlegbar, z.B. eine teilbare Forderung bei einer Mehrheit von Gläubigern (vgl. § 420 BGB), so daß es in mehrere Teilrechte zerfallen kann. Dann handelt es sich, wie Nipperdey zu Recht feststellt⁴⁹⁾, streng genommen gar nicht mehr um den Fall eines Rechts mit mehreren Rechtssubjekten, sondern es sind mehrere selbständige (Teil-) Rechte in der Hand von ebenso vielen Rechtsträgern.

Die gedankliche Konstruktion der älteren Bilanzbündeltheorie geht dahin, daß das handelsrechtliche Gesamthandsvermögen als in völlig selbständige Vermögen aufspaltbar und aufgespalten betrachtet und derart den einzelnen Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligung zugedacht wird. Es sind gedanklich überhaupt keine Bindungen zwischen den einzelnen Bruchteilsbetriebsvermögen der Gesellschafter vorhanden, ebensowenig wie es solche Bindungen zwischen den einzelnen Gesamtbetriebsvermögensmassen der Gesellschafter gibt, weil jeder Gesellschafter einen selbständigen Gewerbebetrieb mit eigenem Betriebsvermögen besitzt. Das auf Grund der älteren Bilanzbündeltheorie für das Steuerrecht aus dem handelsrechtlichen Gesamthandsvermögen entstandene Bruchteilsbetriebsvermögen ist daher in die dritte Kategorie, und zwar entsprechend der Terminologie von Nipperdey als T e i l v e r m ö g e n einzuordnen⁵⁰⁾. Es handelt sich bei der Personengesellschaft ge-

48) Nipperdey a.a.O. § 76 II.4.a.

49) Nipperdey a.a.O. § 76 II.1.

50) Vgl. das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 12.11.1942 (III 114/41 - RStBl.1942 S.1150), in dem es heißt:

"..., ist die Feststellung des Betriebsvermögens der OHG oder KommG (Unternehmergemeinschaft) für die Einkommensteuer und Einheitsbewertung nichts anderes als die Verbindung der Betriebsvermögensmassen mehrerer Einzelkaufleute zu einer Einheit, wobei an dem W e s e n der Einzelteile steuerrechtlich n i c h t s geändert wird."

Ebenso RFH-U.v.25.2.1943 - III 128/41 - RStBl. 1943 S.381.

mäß der extremen Konzeption der älteren Bilanzbündeltheorie nicht mehr um eine Gemeinschaft, nicht einmal mehr um eine Bruchteilsgemeinschaft.

Da ohnehin das über den handelsrechtlichen Betriebsvermögensbegriff hinaus geschaffene Sonderbetriebsvermögen dem einzelnen Gesellschafter zuzuordnen ist, hat die zweite Auswirkung der Bilanzbündeltheorie auf den steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff zugleich zur Folge, daß nur Betriebsvermögen der Gesellschafter, aber kein Betriebsvermögen der Gesellschaft besteht⁵¹⁾.

Es soll nicht der unzutreffende Eindruck erweckt werden, als wenn nach Handelsrecht oder bürgerlichem Recht die Gesellschaft selbst - wie eine juristische Person - Inhaberin und Trägerin des Gesamthandsvermögens wäre; aber auf Grund der gesamthänderischen Bindung des Vermögens und des Umstandes, daß die Personengesellschaften, insbesondere die OHG und KG, einheitlich und selbständig im Wirtschaftsleben auftreten, ist es gerechtfertigt, von einem Betriebsvermögen der Gesellschaft zu sprechen⁵²⁾.

Die Ausdrucksweise in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs war nicht immer genau und hat bisweilen den Eindruck entstehen lassen, als gebe es auch nach der Bilanzbündeltheorie Betriebsvermögen der Gesellschaft⁵³⁾. Rechtsprechung und Schrifttum scheinen auch erst in späteren Jahren diesem Umstand mehr Beachtung geschenkt zu haben⁵⁴⁾.

51) Vgl. Veiel, StuW 1943 Sp.465 (506):

"... denn es liegt im Wesen der Einkommensteuer und Vermögensteuer, daß grundsätzlich jeder Gewinn und jedes Vermögen irgendwo einmal steuerlich erfaßt werden müssen, und zwar ausschließlich beim Einzelgesellschafter." Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften S. 60 (2.Abs.).

52) Siehe dazu im einzelnen unten S.94 f.

53) U.v.13.6.1940 - III 114/39 - RStBl.1940 S. 762 (763);

U.v.10.1.1940 - VI 704/39 - RStBl.1940 S. 134 (135);

U.v. 4.8.1937 - VI A 238/37 - StuW 1937 Nr.471 (Sp.904).

54) Vgl. Becker, StuW 1937 Sp. 1057 (1080f.).

cc) Zusammenfassend zu den Auswirkungen der Bilanzbündeltheorie auf den steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff muß somit festgestellt werden, daß erstens die ältere Bilanzbündeltheorie n u r Betriebsvermögen des einzelnen Gesellschafters, aber nicht solches der Gesellschaft zuläßt, und daß es zweitens nach der älteren Bilanzbündeltheorie zwei verschiedene Betriebsvermögensarten des einzelnen Gesellschafters gibt: das aus dem handelsrechtlichen Gesamthandsvermögen entstandene Bruchteilsbetriebsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen, das sich aus den gesellschaftereigenen, dem Betriebe der Gesellschaft dienenden Wirtschaftsgütern zusammensetzt. Weiterhin besteht bezüglich des Betriebsvermögens k e i n e G e m e i n s c h a f t unter den Gesellschaftern, auch keine Bruchteilsgemeinschaft.

dd) Veranschaulichen lassen sich die Auswirkungen der Bilanzbündeltheorie auf den steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff auf folgende Weise⁵⁵⁾:

A. Handelsrechtlich gibt es die "Vermögensarten"

I. im Rahmen der Gesellschaft⁵⁶⁾

- 1) das G e s a m t h a n d s b e t r i e b s v e r m ö g e n der Gesellschaft,
- 2) Wirtschaftsgüter im Eigentum eines oder einzelner Gesellschafter,
- 3) Wirtschaftsgüter im Eigentum von Nichtgesellschaftern⁵⁷⁾;

II. außerhalb der Gesellschaft⁵⁸⁾

- 1) Wirtschaftsgüter im Eigentum eines oder einiger Gesellschafter, vor allem im Einzelunternehmen

55) Die Übersicht soll auch anderen Untersuchungen dienen und wird vor allem unten S. 26-40 gebraucht.

56) Gemeint ist Vermögen, das dem Betriebe der Gesellschaft dient.

57) Z.B. der Gesellschaft vermietete Maschinen.

58) Entsprechend ist Vermögen gemeint, das nicht dem Betriebe der Gesellschaft dient.

eines Gesellschafters⁵⁹⁾,

- 2) Wirtschaftsgüter im Eigentum eines Nichtgesellschafters.

B. Steuerrechtlich sind die entsprechenden "Vermögensarten"

I. im Rahmen der Gesellschaft

- 1) das Bruchteilsbetriebsvermögen des einzelnen Gesellschafters,
- 2) das Sonderbetriebsvermögen des Eigentümer-Gesellschafters,
- 3) Wirtschaftsgüter im Eigentum von Nichtgesellschaftern;

II. außerhalb der Gesellschaft

- 1) Wirtschaftsgüter im Eigentum eines oder einiger Gesellschafter, vor allem im Einzelunternehmen eines Gesellschafters,
- 2) Wirtschaftsgüter im Eigentum eines Nichtgesellschafters.

4. Einzelne Auswirkungen der Bilanzbündeltheorie

a) Das handelsrechtliche Gesamthandsvermögen als notwendiges Privatvermögen eines Gesellschafters

So wie der Reichsfinanzhof dem Betriebe der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter, auch wenn sie nur im Eigentum eines der Gesellschafter standen, zwingend zum Betriebsvermögen des Eigentümer-Gesellschafters rechnete, versagte er "umgekehrt" in Gesamthandsvermögen stehendem "notwendigem Privatvermögen", z.B. einem von einem Gesellschafter privat genutzten, zum handelsrechtlichen Gesamthandsvermögen der Gesellschaft zählendem Wohnhaus, die Anerkennung als Betriebsvermögen mit den entsprechenden steuerrechtli-

59) Der Begriff Wirtschaftsgut wird weit gefaßt.

chen Folgen⁶⁰⁾. Der Reichsfinanzhof war der Auffassung, daß Gegenstände des Gesamthandsvermögens, die, wenn sie ein Einzelkaufmann nutzen würde, zu seinem notwendigen Privatvermögen gehören würden, auch bei Nutzung durch einen Personengesellschafter zum Privatvermögen, und zwar des sie nutzenden Gesellschafters gehören müßten. Daß dieser Schluß nicht folgerichtig war, zeigt vor allem die abweichende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁶¹⁾.

b) Die Bilanzbündeltheorie und der Grundsatz der Haushaltsbesteuerung

Zu einer Erweiterung des Anwendungsbereiches der Bilanzbündeltheorie führte der Grundsatz der Haushaltsbesteuerung (§§ 26, 27 EStG 1934). Nach diesem Grundsatz - wirtschaftliche und daher auch steuerrechtliche Einheit von Ehegatten sowie von Eltern und Kindern - wurden Wirtschaftsgüter, die im Eigentum der Ehefrau oder von minderjährigen Kindern standen, dem Ehemann bzw. Vater oder auch der Mutter als Haushaltungsvorstand zugerechnet. Gehörte ein der Gesellschaft überlassenes Wirtschaftsgut der Ehefrau oder dem minderjährigen Kinde eines Gesellschafters, der Haushaltungsvorstand war, so wurde dieses Wirtschaftsgut nach dem Grundsatz der Haushaltsbesteuerung dem Gesellschafter selbst zugeschlagen und daher ebenfalls zum Betriebsvermögen gezählt⁶²⁾.

60) U.v. 23.11.1932 - VI A 782/31 - RStBl. 1933 S. 222;
U.v. 5. 2.1936 - VI A 921/35 - RStBl. 1936 S. 726;
U.v. 23. 3.1938 - VI 755/37 - RStBl. 1938 S. 565;
U.v. 10. 9.1941 - VI 293/41 - RStBl. 1941 S. 814.

61) Siehe unten S. 62 mit Anm. 187 und 189.

62) U.v. 29.9.1937 - VI A 473/37 - RStBl. 1937 S. 1204;
U.v. 17.8.1938 - VI 401/38 - RStBl. 1938 S. 1003;
U.v. 8.2.1939 - VI 72/39 - RStBl. 1939 S. 430;
U.v. 9.3.1944 - III 81/43 - RStBl. 1944 S. 491.

5. Die abweichende Gestaltung der bürgerlich-rechtlichen
Rechtslage durch die Schranken der Bilanzbündeltheorie
und die der §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925,
15 Nr.2 EStG 1934

a) Der Reichsfinanzhof hat "Ausnahmen" von der Regel zugelassen, daß zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern sowie den Gesellschaftern untereinander keine für das Steuerrecht beachtlichen schuldrechtlichen Beziehungen bestehen können, daß alle von einem Gesellschafter der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter als seine Einlage und umgekehrt alle von der Gesellschaft an den Gesellschafter geflossenen Vermögenswerte als Entnahme anzusehen sind. Solche "Ausnahmen" hat der Reichsfinanzhof gesehen in Pensionszusagen an den geschäftsführenden Gesellschafter, in kurzfristigen Auslagen eines Gesellschafters für die Gesellschaft (z.B. ein Gesellschafter löst eine Nachnahme für die Gesellschaft ein), in Forderungen eines Gesellschafters aus Warenlieferungen an die Gesellschaft, in Forderungen der Gesellschaft gegen einen Gesellschafter bei unbefugten Entnahmen, wenn das "Gesamtgeschäftsvermögen" gemindert worden war⁶³⁾; in einem Fall hat der Reichsfinanzhof eine Darlehensforderung einer KG gegen einen Einzelkaufmann, der zugleich Komplementär war, anerkannt⁶⁴⁾.

Es ist erforderlich, bei diesen "Ausnahmen" von vornherein eine Unterscheidung zu treffen: Und zwar nehmen die Fälle, z.B. Forderungen eines Einzelkaufmanns gegen die Gesellschaft, an der er als Gesellschafter beteiligt ist, aus Warenlieferungen und der zuletzt angeführte "Ausnahmefall" der steuerrechtlichen Anerkennung einer Darlehensforderung, im Ver-

- 63) U.v.15. 1.1935 - I A 131/33 - RStBl.1935 S.700 (701 1.Sp./r.Sp.);
U.v.27. 2.1935 - VI A 1364/33 - StuW 1935 Nr.271;
U.v. 8. 5.1935 - VI A 532/34 - StuW 1935 Nr.424;
U.v.28. 7.1937 - VI A 432/37 - StuW 1937 Nr.473;
U.v.29. 2.1940 - III 213/39 - RStBl.1940 S.459;
U.v.13. 3.1940 - VI 750/39 - RStBl.1940 S.474;
U.v.13. 6.1940 - III 114/39 - RStBl.1940 S.762;
U.v.24. 9.1942 - III 19/42 - RStBl.1943 S.6 (7 1.Sp.o.).
64) U.v. 7. 6.1939 - VI 847/38 - RStBl.1939 S.936.

hältnis zu den anderen "Ausnahmefällen" eine Sonderstellung ein; denn in diesen Fällen handelt es sich - handelsrechtlich gesehen - nicht um Forderungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter in seiner Rechtsstellung als Gesellschafter, sondern um Forderungen im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter in seiner Stellung als Einzelkaufmann.

Der Reichsfinanzhof hat in der rechtlichen Behandlung beider Fallgruppen keinen Unterschied gemacht. Eine Begründung für die Zulassung der "Ausnahmefälle" hat er nicht gegeben.

Der Reichsfinanzhof spaltete in den von ihm entschiedenen Fällen der steuerrechtlichen Anerkennung von Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer⁶⁵⁾, eines Darlehensschuldverhältnisses zwischen KG und dem Komplementär in seiner Eigenschaft als Einzelkaufmann⁶⁶⁾ und von Forderungen aus Warenlieferungen einer Erwerbsgesellschaft an die KG, deren Komplementär sie war⁶⁷⁾, das einheitliche bürgerlich-rechtliche Rechtsgeschäft in rechtliche und wirtschaftliche Vorgänge zwischen den Betrieben der einzelnen Gesellschafter auf. So hat der Reichsfinanzhof das bürgerlich-rechtlich einheitliche Rechtsgeschäft der Pensionszusage in Pensionsverpflichtungen der einzelnen Gesellschafter gegenüber dem geschäftsführenden Gesellschafter und die darauf erbrachten Leistungen entsprechend aufgeteilt. Ein Beispiel möge die steuerliche Betrachtungsweise und die steuerlichen Auswirkungen im Fall der Anerkennung von Pensionszusagen verdeutlichen:

Wäre bei einer aus drei Gesellschaftern bestehenden OHG für den geschäftsführenden Gesellschafter in dem betreffenden Jahr eine Pensionsrückstellung von 3000 Mark gebildet wor-

65) U.v.13.3.1940 - VI 750/39 - RStBl.1940 S.474.

66) Siehe oben Anm.64.

67) U.v.15.1.1935 - I A 131/33 - RStBl.1935 S.700.

den, so wäre einkommensteuerrechtlich bei gleichen Leistungen der Gesellschafter die Lage so zu betrachten, als wenn die beiden nicht geschäftsführenden Gesellschafter dem Gesellschafter-Geschäftsführer und dieser sich selbst je 1000 Mark zugesagt hätten und auf jeden 1000 Mark entfallen wären. Die Summe von 3000 Mark wird also auf die einzelnen Betriebe der Gesellschafter aufgeteilt. Der Reichsfinanzhof versagte die steuerrechtliche Anerkennung, soweit der Gesellschafter-Geschäftsführer gleichsam sich selbst eine Pensionsrückstellung gewährte, da Berechtigter und Verpflichteter zusammenfielen. Bei den nicht geschäftsführenden Gesellschaftern dagegen betrachtete der Reichsfinanzhof die Aufwendungen für die Pensionsrückstellung als rückstellbar. Er rechnete sie beim Gesellschafter-Geschäftsführer gemäß § 15 Nr.2 EStG zu den gewerblichen Einkünften, nahm aber keine Gewinnverwirklichung an. In diesem Beispiel wären somit die von den beiden anderen Gesellschaftern stammenden 2000 Mark rückstellbar, die beim Gesellschafter-Geschäftsführer die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 2000 Mark erhöhen, aber erst, wenn der Pensionsfall eintritt, versteuert werden müßten. Die 1000 Mark, die der Gesellschafter-Geschäftsführer bei dieser Betrachtungsweise sich selbst zusagte, blieben Gewinnbestandteil.

b) Diese Darstellung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs genügt jedoch nicht, um die Einwirkung der älteren Bilanzbündeltheorie auf die Rechtsverhältnisse zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern und auf andere Rechtsverhältnisse genau aufzuzeigen. Zu diesem Zweck ist es angebracht, die folgenden Rechtsbeziehungen zwischen verschiedenen Rechtsträgern - der Begriff wird für die Zwecke dieser Untersuchung weit gefaßt; es sollen nicht etwa nur Rechtssubjekte erfaßt werden - und Vermögen näher zu untersuchen:

aa) Rechtsbeziehungen der Gesellschaft zu Dritten, die nicht Gesellschafter sind⁶⁸⁾.

68) In der Übersicht oben S.23f. sind die Rechtsverhältnisse von B. I. 1. u. 2. zu B. I. 3. oder B. II. 2.

bb) Rechtsbeziehungen der Personengesellschaft zu einem Gesellschafter in seiner Eigenschaft als Einzelkaufmann oder zu einer anderen Personengesellschaft, an der einer ihrer Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt ist, oder zu einer anderen Gesellschaft, die als Mitunternehmerin an der Personengesellschaft beteiligt ist⁶⁹⁾. Bürgerlich-rechtlich handelt es sich nicht um Rechtsbeziehungen im Verhältnis Gesellschaft zu Gesellschaftern, sondern um Rechtsbeziehungen zwischen zwei verschiedenen selbständigen Rechtsträgern.

cc) Rechtsbeziehungen innerhalb der Personengesellschaft⁷⁰⁾.

dd) Rechtsbeziehungen eines Gesellschafters hinsichtlich seines Sonderbetriebsvermögens zu einem außenstehenden Dritten, zu einem Mitgesellschafter, zu einem ihm gehörenden Einzelunternehmen, zu einer Personengesellschaft, deren Mitunternehmer er ist, oder zu seinem Privatvermögen⁷¹⁾.

aa) Die Anerkennung von bürgerlich-rechtlichen Verträgen in den Fällen aa) bereitet keine Schwierigkeiten, weil die Bilanzbündeltheorie diese Rechtsbeziehungen nicht beeinflußt. Hier greift keine der Schranken der Bilanzbündeltheorie ein.

bb) Für die Fallgruppe bb) - bürgerlich-rechtlich gesehen handelt es sich um Rechtsbeziehungen zwischen zwei selbständigen Rechtsträgern - muß aus den vom Reichsfinanzhof entschiedenen Fällen dieser Gruppe geschlossen werden, daß regelmäßig solche bürgerlich-rechtlich wirksamen Vereinbarungen auch steuerrechtlich "dem Grunde nach" anerkannt werden. Das ist auch eine der älteren Bilanzbündeltheorie entsprechende Lösung; denn Sinn und Zweck der Bilanzbündeltheorie

69) In der Übersicht oben S.23f. sind die Rechtsbeziehungen von B. I. 1. (u. 2.) zu B. II. 1.

70) In der Übersicht oben S.23f. sind die Rechtsbeziehungen im Rahmen von B. I. 1. und 2. und von B. I. 1. zu B. I. 2.

71) In der Übersicht oben S.23f. sind die Rechtsbeziehungen von B. I. 2. zu B. I. 2. (Sonderbetriebsvermögen eines anderen Gesellschafters), B. I. 3., B. II. 1. oder B. II. 2.

besteht weder ihrem Ursprung noch ihrem Wesen nach darin, in jedem Fall von der zivilrechtlichen Rechtsordnung abzuweichen; vielmehr soll jeder Gesellschafter auf Grund der Konzeption, daß er selbständig Gewerbetreibender ist, dem **E i n z e l k a u f m a n n** so weit wie möglich steuerrechtlich **g l e i c h g e s t e l l t** und soll inso- weit allerdings die bürgerlich-rechtliche und handelsrecht- liche Rechtsgestaltung durchbrochen werden. Demgemäß hat der Reichsfinanzhof auch in den beiden zur Entscheidung ge- langten Fällen dieser Gruppe⁷²⁾ die zivilrechtlichen Ver- einbarungen "dem Grunde nach" anerkannt, die bürgerlich- rechtlich einheitlichen Schuldverhältnisse auf die einzel- nen Gesellschafter nach dem Maße ihrer Beteiligung aufge- spalten und eine steuerrechtliche Anerkennung nur insoweit verweigert, als bei dieser Betrachtungsweise Gläubiger und Schuldner identisch waren.

So führt der Reichsfinanzhof im Urteil vom 15. Januar 1935⁷³⁾ aus:

"Denn hier⁷⁴⁾ ist für das Einkommensteuer- und Körper- schaftsteuerrecht der Gesellschafter, der an Stelle der Personengesellschaft Einkommensträger ist, im Verhältnis seiner Beteiligung an der Gesellschaft gewissermaßen Gläubiger und Schuldner in einer Person. Dies bedingt, daß insoweit Veränderungen in der Höhe oder in der Be- wertung der Forderung oder Schuld sein steuerpflichtiges Einkommen nicht berühren dürfen ... Das Ergebnis der Er- mittlung des steuerpflichtigen Gewinns eines Gesellschaf- ters einer OHG oder KommG. darf ... kein anderes sein, wie wenn der Gesellschafter den Betrieb der Gesellschaft

72) U.v. 15.1.1935 - I A 131/33 - RStBl. 1935 S. 700;
U.v. 7.6.1939 - VI 847/38 - RStBl. 1939 S. 936.

73) - I A 131/33 - RStBl. 1935 S. 700 (701 l.Sp./r.Sp.).

74) Wenn es sich um Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft handelt.

in dem seinem Anteil entsprechenden Umfang als eigenen Betrieb führen würde."⁷⁵⁾

Es kommt somit in diesen Fällen nur die eine, r e l a t i -
v e S c h r a n k e der Bilanzbündeltheorie zum Zuge, die
bewirkt, daß die bürgerlich-rechtlich einheitlichen Rechts-
verhältnisse nach dem Maße der Beteiligung der einzelnen Ge-
sellschafter aufgespalten werden und die bürgerlich-rechtli-
che und handelsrechtliche Rechtslage wohl "dem Grunde nach",
aber nicht "dem Umfang nach" entsprechend der Beteiligung
der einzelnen Gesellschafter anerkannt wird. Das gilt sowohl
für die Zurechnung zum Betriebsvermögen als auch für die Zu-
rechnung zum Gewinn. Es kann somit aus den angeführten Grün-
den bei der Fallgruppe bb) auch von einer t e i l w e i -
s e n A n e r k e n n u n g der bürgerlich-rechtlichen
Rechtslage gesprochen werden⁷⁶⁾.

cc) Bei bürgerlich-rechtlichen Vereinbarungen in den Fäl-
len cc) hat der Reichsfinanzhof ebenfalls nach seiner Aus-
drucksweise nur in "Ausnahmefällen" an die bürgerlich-recht-
liche Rechtslage angeknüpft. Ob das zutreffend ist, wird zu
prüfen sein.

Es ist schon im vorangegangenen Abschnitt bb)⁷⁷⁾ ausgeführt
worden, daß die Bilanzbündeltheorie weder ihrem Ursprung

75) Würde z.B. einer aus den Gesellschaftern A und B beste-
henden OHG - Beteiligung des A 60 %, Beteiligung des B
40 % - eine uneinbringliche Forderung von 10.000 Mark
gegen die Einzelfirma des A zustehen, so wäre die Lage
steuerlich so zu betrachten, als wenn dem A gegen die
Einzelfirma eine Forderung von 6.000 Mark und dem B
eine solche von 4.000 Mark zustünde. Eine Abschreibung
ist nur dem B im Maße seiner Beteiligung (4.000 Mark)
möglich, da, was den A angeht, Gläubiger und Schuldner
identisch sind, die Lage so zu beurteilen ist, als wenn
A Inhaber zweier Einzelfirmen wäre und die eine Einzel-
firma gegen die andere eine uneinbringliche Forderung
von 6.000 Mark hätte.

76) Vgl. zu diesen Ausführungen Littmann, EStG §§ 4,5 Anm.
624 und DStZ A 1949 S.172 (173 l.Sp.);
Stausberg, RWP-Bl. 14 D II B 13/63, der darauf verweist,
daß bei eigener gewerblicher Tätigkeit eines Gesell-
schaffers grundsätzlich schuldrechtliche Beziehungen
zur Gesellschaft möglich sind.

77) Siehe oben S.29 f.

noch ihrem Wesen nach darauf angelegt ist, auf jeden Fall den bürgerlich-rechtlichen Vereinbarungen die steuerrechtliche Anerkennung völlig zu versagen, daß jedoch der Personengesellschafter möglichst weitgehend dem Einzelkaufmann gleichgestellt werden soll. Das bedeutet, daß vor allem die von einem Gesellschafter der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen und die entsprechenden Vergütungen sowie die Realisierungsgewinne⁷⁸⁾ zum steuerlichen Gewinn gerechnet werden sollen. Insoweit bestehen nach der Bilanzbündeltheorie Schranken für die Anerkennung der bürgerlich-rechtlichen und handelsrechtlichen Rechtslage im Steuerrecht.

Es sind zwei solche Schranken (bei der Fallgruppe cc)) vorhanden. Die eine, die absolute Schranke der Bilanzbündeltheorie, erfaßt Mietverträge, Pachtverträge, Darlehensverträge und sonstige Verträge, die Vergütungen für gesellschaftereigene, dem Betrieb der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter und die Zurechnung dieser Wirtschaftsgüter zu einem Vermögen zum Gegenstand haben; solche bürgerlich-rechtlichen Verträge werden in ihrer Gesamtheit nicht steuerrechtlich anerkannt; die Wirtschaftsgüter werden unabhängig von der bürgerlich-rechtlichen Regelung (als Sonderbetriebsvermögen) zum Betriebsvermögen und die Vergütungen zum Gewinn gerechnet.

Die andere, die relative Schranke der Bilanzbündeltheorie, erfaßt auf Grund des zweifach vom Handelsrecht abgewandelten steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriffes im Rahmen der Fallgruppe cc) die bei den Übertragungsvorgängen - Verkauf und unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern - beim Übergang aus dem Bruchteilsbetriebsvermögen (dem handelsrechtlichen Gesamthandsvermögen) in das Sonderbetriebsvermögen und umgekehrt entsprechend der Beteiligung der einzelnen Gesellschafter entstehenden Realisierungsgewinne (oder -verluste). Diese Verträge werden also teilweise

78) Siehe zu diesem Begriff oben Anm.33.

s e steuerrechtlich anerkannt, wobei die nur teilweise Anerkennung hier nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ausfällt. Wird z.B. ein Personenkraftwagen des steuerrechtlichen Bruchteilsbetriebsvermögens (des handelsrechtlichen Gesamthandsvermögens) an einen der Gesellschafter mit einem Buchgewinn veräußert, und wird der Personenkraftwagen weiterhin im Betriebe der Gesellschaft genutzt, so geht der Personenkraftwagen aus dem Bruchteilsbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter in das Sonderbetriebsvermögen des Eigentümer-Gesellschafters über. Ein Veräußerungsgewinn wird aber nur teilweise verwirklicht, weil der Personenkraftwagen sich bereits vor dem Veräußerungsvorgang teilweise, nämlich im Maße der Beteiligung des Eigentümer-Gesellschafters, als Bruchteilsbetriebsvermögen in seinem Betriebsvermögen befand. Es findet insoweit innerhalb des Betriebsvermögens des Gesellschafters nur ein Umtausch vom Bruchteilsbetriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen, also eine Umstrukturierung statt⁷⁹⁾. Von einem gewinnrealisierenden Vorgang kann aber nur gesprochen werden, soweit das Wirtschaftsgut - hier der Personenkraftwagen - das Betriebsvermögen des Gesellschafters gegenüber dem zuvor bestehenden Zustand vergrößert hat; nicht die "Qualität", sondern die "Quantität" des Betriebsvermögens ist entscheidend.

Ferner wird von der relativen Schranke der Bilanzbündeltheorie bei der Fallgruppe cc) ein Teil der "Ausnahmefälle" erfaßt. Und zwar handelt es sich um solche "Ausnahmefälle", die unmittelbar das Verhältnis von Gesellschaft zu Gesellschaftern betreffen, wie z.B. der Fall, daß ein Gesellschafter aus einer kurzfristigen Auslage eine Forderung gegen die Gesellschaft besitzt (§ 110 HGB). Dieses Ergebnis folgt aus den vorangegangenen Ausführungen und den zu dem gesamten Fragenkreis ergangenen drei Entscheidungen des Reichsfinanzhofs⁸⁰⁾, von denen allerdings nur der Fall der (teilweisen) steuerrechtlichen Anerkennung von Pensionsrückstellungen zu der Gruppe cc) zählt.

79) Siehe zur bürgerlich-rechtlichen Rechtslage unten S.93 f. mit Anm.296.

80) Siehe oben Anm. 64, 65 und 67.

Bisher war noch nicht von der von einem Gesellschafter in die Gesellschaft "eingebrachten" Arbeitskraft und sich darauf beziehenden Vergütungsvereinbarungen die Rede. Es zeigt sich, daß in dieser Hinsicht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur Bilanzbündeltheorie eine durch die Geschichte der Gesetzgebung bedingte Lücke klappt. Denn nach den §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934 konnte der Reichsfinanzhof solchen Vereinbarungen "ohne weiteres", ohne auf die Konstruktion der Bilanzbündeltheorie angewiesen zu sein, die steuerrechtliche Anerkennung versagen und die Vergütungen den gewerblichen Einkünften hinzurechnen. Der Reichsfinanzhof hat so auch regelmäßig entschieden⁸¹⁾. Vielleicht vermag der Umstand, daß der Reichsfinanzhof die Pensionszusagen als Gehaltsvereinbarungen "dem Grunde nach" steuerrechtlich anerkennen konnte, ohne gegen die von ihm gestaltete Konzeption der Bilanzbündeltheorie zu verstoßen, zur Klärung beizutragen, warum der Reichsfinanzhof bei Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer "dem Grunde nach" den bürgerlich-rechtlichen Vereinbarungen folgte, während er im übrigen jeglichen Gehaltszahlungen die steuerliche Anerkennung versagte.

Jedenfalls stellt sich in den §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934 eine weitere, von der Bilanzbündeltheorie unabhängige, *a b s o l u t e S c h r a n k e* für die Anerkennung schuldrechtlicher Beziehungen innerhalb der Personengesellschaft dar. Soweit es nicht um Vergütungen für Dienstleistungen eines Gesellschafters im Betriebe der Gesellschaft, sondern um die anderen in § 15 Nr.2 EStG 1934 genannten Vergütungen geht, überschneiden sich diese absolute Schranke und die der Bilanzbündeltheorie.

Es ist somit festzustellen, daß bei den Fällen der Gruppe cc) die bürgerlich-rechtlichen Verträge entweder auf Grund der einen absoluten Schranke der älteren Bilanzbündeltheorie

81) Vgl. U.v.27.2.1935 - VI A 1364/33 - StuW 1935 Nr.271 (betreffend § 29 Nr.3 EStG 1925).

oder der weiteren absoluten Schranke der §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934 überhaupt nicht oder aber wegen der relativen Schranke der Bilanzbündeltheorie nur teilweise steuerrechtlich anerkannt werden. Jede der beiden Schranken der älteren Bilanzbündeltheorie bezieht sich dabei im Gegensatz zur Schranke der §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934 sowohl auf die Zurechnung zum Betriebsvermögen als auch auf die Zurechnung zum Gewinn.

Weiterhin muß festgestellt werden, daß es wegen der beiden absoluten Schranken gerechtfertigt ist, bei den Fällen der Gruppe cc) von einer nur ausnahmsweisen Anerkennung schuldrechtlicher Beziehungen zu sprechen; durch diese Schranken werden tatsächlich die meisten und wichtigsten Fälle erfaßt. Der Reichsfinanzhof hat auch nach der älteren Bilanzbündeltheorie folgerichtig nur selten, vor allem bei von vornherein kurzfristigen Vermögensbewegungen (etwa Auslagen) Ausnahmefälle zugelassen, in denen der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage teilweise steuerlich zu folgen ist.

dd) Als Rechtsbeziehungen im Rahmen der Fallgruppe dd) - Rechtsbeziehungen eines Gesellschafters hinsichtlich seines Sonderbetriebsvermögens zu anderen Rechtsträgern und Vermögen - kommen nur entgeltliche und unentgeltliche Übertragungsvergänge in Betracht, die oben⁸²⁾ im einzelnen aufgeführt sind und die nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs größtenteils Privatentnahmefälle sind.

Aus den vorangegangenen Ausführungen ergibt sich einmal, daß gegen die steuerrechtliche Anerkennung von Verträgen, die derartige Übertragungsvorgänge zum Gegenstand haben, z.B. ein Gesellschafter veräußert einen ihm gehörenden Lastkraftwagen, der dem Betriebe der Gesellschaft dient, zu einem über 1000 Mark über dem Buchwert liegenden Preis an einen außenstehenden Dritten, "dem Grunde nach" keine Bedenken bestehen, weil bei Übertragungsvorgängen nur die re-

82) S.29.

lative Schranke der Bilanzbündeltheorie eingreift⁸³⁾. Weiterhin folgt aber auch aus den vorangegangenen Ausführungen, daß durch das Sonderbetriebsvermögen entstehende Realisierungsgewinne steuerlich voll erfaßt werden müssen⁸⁴⁾. Es handelt sich hierbei um einen von Anfang an mit der Bilanzbündeltheorie beabsichtigten Erfolg⁸⁵⁾.

Die genannten bürgerlich-rechtlichen Verträge der Fallgruppe dd) werden jedoch regelmäßig steuerrechtlich nicht nur "dem Grunde nach", sondern "völlig" anerkannt, allerdings mit der Folge, daß bei den Übertragungsvorgängen nicht nur teilweise, sondern regelmäßig in vollem Umfange steuerpflichtige Realisierungsgewinne (oder -verluste) entstehen. So sind in dem angeführten Beispiel gegen die "völlige" steuerrechtliche Anerkennung des Veräußerungsvertrages keine Bedenken vorhanden; aber wegen des erweiterten steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriffes zählt der Gegenstand des bürgerlich-rechtlichen Vertrages mit allen steuerrechtlichen Folgen, insbesondere der Folge Realisierungsgewinn, zum Betriebsvermögen, und zwar zum Sonderbetriebsvermögen des Eigentümer-Gesellschafters. Insoweit besteht eine gezielte Abweichung von der bürgerlich-rechtlichen Rechtsgestaltung.

Durch die Bilanzbündeltheorie soll eine möglichst weitgehende Gleichstellung des Personengesellschafters mit dem Einzelkaufmann erreicht werden. Das Ergebnis der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns eines Gesellschafters soll so aussehen, als wenn der Gesellschafter in dem Maße seiner Beteiligung selbständig Gewerbetreibender wäre. Jedem Gesellschafter sind weiterhin zwei Betriebsvermögensarten zugeordnet: das Sonderbetriebsvermögen und das Bruchteilsbetriebsvermögen. Bei Rechtsgeschäften, die das Bruchteilsbetriebsvermögen (das handelsrechtliche Gesamthandsvermögen) angehen, muß aber das steuerrechtliche Ergebnis notwendigerweise von dem eines Einzelkaufmanns abweichen, weil der einzelne Gesellschafter nur zu einem Teil das betreffende Wirtschaftsgut

83) Siehe oben S. 32..

84) Siehe oben S. 31 f.

85) Siehe oben S. 17.

"zu eigen besitzt" und deshalb eine Aufspaltung der bürgerlich-rechtlichen Rechtsgeschäfte nach dem Maße der Beteiligung des einzelnen Gesellschafters stattzufinden hat⁸⁶⁾. Anders ist dagegen die Lage beim Sonderbetriebsvermögen, das dem Eigentümer-Gesellschafter in seiner Gesamtheit zugeordnet ist. Bezüglich des Sonderbetriebsvermögens kann der Personengesellschafter dem Einzelkaufmann gleichgestellt werden, und - das ist das Ergebnis - wird er auch bei den Übertragungsvorgängen der Gruppe dd) gleichgestellt. In dem Beispiel bedeutet dies, daß wie bei einem Einzelkaufmann der Lastkraftwagen aus dem (Sonder-) Betriebsvermögen des Eigentümer-Gesellschafters ausgeschieden und ein zu versteuern-der Realisierungsgewinn von 1000 Mark entstanden ist.

Es könnte im Fall der Übertragung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens an einen Mitgesellschafter die Meinung vertreten werden, daß ein Sonderfall vorliegt, daß nämlich in diesem Fall kein Realisierungsgewinn entsteht. Für diese Auffassung spricht, daß der Veräußerungsvorgang sich "im Rahmen des Betriebes der Gesellschaft" abspielt, daß das betreffende Wirtschaftsgut weiterhin als (gewillkürtes oder notwendiges) Betriebsvermögen "dem Betriebe der Gesellschaft" dient und insoweit ein wesentlicher Unterschied etwa zu der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens an einen außenstehenden Dritten besteht. Das Beispiel läßt sich so abändern, daß der Lastkraftwagen an einen Mitgesellschafter zu einem Buchgewinn von 1000 Mark veräußert wird. Doch die ältere Bilanzbündeltheorie, die leugnet, daß die Personengesellschaft steuerrechtlich besteht, und die Gesellschaft als die Vereinigung der selbständigen Gewerbebetriebe der Gesellschafter mit jeweils eigenem Betriebsvermögen ansieht, läßt keine verschiedene Behandlung der Fälle zu. Es besteht kein Unterschied, ob ein Gesellschafter ein Wirtschaftsgut an einen Mitgesellschafter oder an einen außenstehenden Dritten überträgt. Das wird auch daraus ersichtlich, daß das Wirtschaftsgut

86) Vgl. oben S. 32 f.

des Sonderbetriebsvermögens sowohl im Falle der Übertragung an einen Mitgesellschafter als auch im Falle der Übertragung an einen außenstehenden Dritten aus dem Betriebsvermögen des bisherigen Eigentümer-Gesellschafters ausscheidet und in das Betriebs- bzw. Privatvermögen des neuen Eigentümers übergeht⁸⁷⁾. In beiden Fällen ist die Lage so zu beurteilen, wie wenn ein Einzelkaufmann Gegenstände seines Betriebsvermögens an einen Dritten veräußern oder unentgeltlich übertragen würde.

Der Personengesellschafter wird somit in den Fällen der Gruppe dd) dem Einzelkaufmann gleichgestellt. Es entstehen, gleichgültig ob ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter seines Sonderbetriebsvermögens an einen außenstehenden Dritten, an einen Mitgesellschafter, in das Sonderbetriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft, deren Mitunternehmer er ist, oder in sein Privatvermögen entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, jedenfalls allein vom Standpunkt der älteren Bilanzbündeltheorie aus betrachtet, in vollem Umfang einkommensteuerpflichtige Realisierungsgewinne. Eine Ausnahme bildet nur der Fall der Übertragung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens in das Bruchteilsbetriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft, deren Mitunternehmer der Eigentümer-Gesellschafter ist. Hier findet eine Aufspaltung statt.

Es handelt sich bei den Fällen der Gruppe dd) um S o n - d e r f ä l l e der relativen Schranke der Bilanzbündeltheorie, die unter anderem die bei den Übertragungsvorgängen anfallenden Realisierungsgewinne erfaßt⁸⁸⁾. Die Besonderheit liegt darin, daß die bürgerlich-rechtlichen Verträge "völlig" steuerrechtlich anerkannt werden, aber auf Grund des erweiterten steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriffes eine Abweichung von der handelsrechtlichen und bürgerlich-rechtlichen Rechtslage in der Weise geboten ist, daß Realis-

87) Vgl. Theis, DB 1957 S. 728 (r.Sp.);
Littmann, EStG §§ 4,5 Anm.616.

88) Siehe oben S.32.

sierungsgewinne (oder -verluste) bei den Übertragungsvorgängen der Fallgruppe dd) nicht nur teilweise, sondern in vollem Umfang verwirklicht werden.

ee) Zusammenfassend ergibt sich, daß die Fälle der Gruppe aa) von der Bilanzbündeltheorie nicht beeinflusst werden, daß bei der Gruppe bb) die relative Schranke der Bilanzbündeltheorie mit der Wirkung eingreift, daß schuldrechtliche Beziehungen regelmäßig "dem Grunde nach", aber nicht "dem Umfang nach" voll, sondern nur teilweise anerkannt werden.

Bei der Gruppe cc) erfaßt die absolute Schranke der Bilanzbündeltheorie sämtliche Verträge, die die Zurechnung von gesellschaftereigenen, dem Betriebe der Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgütern zu einem Vermögen und die Vergütungen für solche Wirtschaftsgüter zum Gegenstand haben; diese Wirtschaftsgüter werden als Sonderbetriebsvermögen dem Betriebsvermögen und die Vergütungen dem steuerlichen Gewinn zugezählt. Von der relativen Schranke der Bilanzbündeltheorie werden bei dieser Gruppe die Übertragungsvorgänge sowie die Ausnahmefälle⁸⁹⁾ betroffen. Außerdem beeinflusst die absolute Schranke der §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934 die Gruppe cc). Diese und die absolute Schranke der Bilanzbündeltheorie können sich in ihrer Auswirkung überschneiden, soweit es nicht um Vergütungen für Dienstleistungen eines Gesellschafters geht, die allein durch die absolute Schranke der genannten Bestimmungen erfaßt werden.

Die Gruppe dd) enthält Sonderfälle der relativen Schranke der Bilanzbündeltheorie.

Es muß betont werden, daß nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs die absolute Schranke der §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934 nur auf die Zurechnung von Vergütungen zum Gewinn, also auf die Vergütungsseite beschränkt blieb, während die absolute wie die relative Schranke der Bilanzbündeltheorie sich auf die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen und auf die Zurechnung

89) Siehe oben S.33.

der entsprechenden Vergütungen zum Gewinn erstreckte.

Kraneis, der die Fälle bb) bis dd) zusammengefaßt abhandelt und dementsprechend nur eine zweifache Unterscheidung trifft⁹⁰⁾, zeigt als erste Grenze der Bilanzbündeltheorie die auf, daß im Verhältnis von Gesellschaft zu Gesellschaftern Schuldverhältnisse mit Ausnahme der Fälle der steuerlichen Anerkennung von Pensionszusagen nicht aufgespalten werden⁹¹⁾. Ihm kann jedenfalls für den Bereich der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nicht gefolgt werden. Vor allem verkennt Kraneis die Fälle der teilweisen Anerkennung der zivilrechtlichen Rechtslage der Fallgruppe bb)⁹²⁾.

6. Das Verhältnis der Bilanzbündeltheorie zu den §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934

Die Entwicklung zur Bilanzbündeltheorie hat um das Jahr 1930 eingesetzt⁹³⁾. Zu dem Zeitpunkt galt als die § 15 Nr.2 EStG 1934 vorausgehende Bestimmung § 29 Nr.3 EStG 1925, der inhaltlich mit § 7 Nr.3 EStG 1920 übereinstimmte. Nach § 29 Nr.3 EStG 1925 wurden "besondere Vergütungen", die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für "Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft" erhielt, also vor allem Gehälter, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt. Aber nicht an diese Vorschrift wurde bei Schaffung der Bilanzbündeltheorie angeknüpft, sondern an § 18 Abs.2 EStG 1925, eine Bestimmung, die dem heutigen § 12 EStG (1961) entspricht⁹⁴⁾ und die Vorgänger in § 15 Nr.2 EStG 1920, § 13 Abs.2 Nr.1

90) S.20.

91) S.26 f.; siehe auch oben S.27 und unten S.67 f.

92) Siehe oben S.29-31.

93) Siehe oben S.8 ff.

94) Siehe oben S. 8 f.mit Anm.12.

prESTG 1906 und § 14 Abs.2 Nr.1 prESTG 1891 hatte⁹⁵⁾.

Sehr deutlich zeigt sich im Urteil vom 27. Februar 1935⁹⁶⁾, daß der Reichsfinanzhof nicht etwa von § 29 Nr.3 EStG 1925 bei Schaffung der Bilanzbündeltheorie ausging, sondern Bilanzbündeltheorie und § 29 Nr.3 EStG 1925 genau voneinander trennte. Dort rechnete der Reichsfinanzhof die festen monatlichen Vergütungen einer Mitunternehmerin nach § 29 Nr.3 EStG 1925 zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, während er nach der Bilanzbündeltheorie Darlehen zum Betriebsvermögen und die Zinsen zum Gewinn zählte. Im Urteil vom 8. Februar 1939⁹⁷⁾ wurde ein vermietetes Gebäude ebenfalls auf Grund der Bilanzbündeltheorie zum Betriebsvermögen gerechnet, während die Mietzahlungen gemäß § 15 Nr.2 EStG 1934 den gewerblichen Einkünften hinzugefügt wurden.

Wären die genannten Bestimmungen, insbesondere § 15 Nr.2 EStG 1934, der Ausgangspunkt für die Bilanzbündeltheorie gewesen, so hätte es für den Reichsfinanzhof auch nahegelegen - wie später für den Bundesfinanzhof - von den steuerrechtlichen Einkünften auf ein erweitertes steuerrechtliches Betriebsvermögen zu schließen. Das war aber nicht der Fall, sondern der Reichsfinanzhof ging - umgekehrt - primär vom Betriebsvermögen aus. Regelmäßig wurde zunächst (primär) der Umfang des steuerrechtlichen Betriebsvermögens erweitert und

95) Es ergibt sich folgende Übersicht, die deutlich machen soll, daß der Reichsfinanzhof nicht - wie Bundesfinanzhof und Schrifttum meinen - die Bilanzbündeltheorie im Wege der Auslegung von § 15 Nr.2 EStG 1934 oder einer der entsprechenden vorangegangenen Bestimmungen entwickelt hat, sondern in Anlehnung an § 18 Abs.2 EStG 1925, einer Vorschrift, die dem heutigen § 12 EStG nahekommt:

	Abgrenzung Lebenshaltungskosten von abzugsfähigen Ausgaben	Besteuerung der Einkünfte aus Personengesellschaften
prESTG 1891	§ 14 Abs.2 Nr.1	§ 14 Abs.2 Nr.2
prESTG 1906	§ 13 Abs.2 Nr.1	§ 13 Abs.2 Nr.2
EStG 1920	§ 15 Nr.2	§ 7 Nr.3
EStG 1925	§ 18 Abs.2	§ 29 Nr.3
EStG 1934	§ 12	§ 15 Nr.2 (seit 1934 unverändert)
EStG 1961	§ 12	

96) VI A 1364/33 - StuW 1935 Nr.271.

97) VI 72/39 - RStBl.1939 S. 340.

dann erst im zweiten Schritt (sekundär) der Kreis der gewerblichen Einkünfte vergrößert⁹⁸⁾.

Es ergibt sich somit, daß die §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934 in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs die Bilanzbündeltheorie nicht beeinflußt haben; vielmehr hat der Reichsfinanzhof Bilanzbündeltheorie und diese Vorschriften genau auseinandergehalten. An dieser Tatsache vermag auch der Umstand nichts zu ändern, daß der Reichsfinanzhof, insbesondere nach § 15 Nr.2 EStG 1934, anders hätte verfahren können, zumal er ebenfalls von einer "Gewinnzurechnungsvorschrift", einer Bestimmung, die den Kreis der gewerblichen Einkünfte erweiterte, dem § 18 Abs.2 EStG 1925 ausgegangen war.

7. Zusammenfassung

Der Reichsfinanzhof hat die Bilanzbündeltheorie in den Jahren von 1930 bis 1937 entwickelt. Den Ansatzpunkt bildete § 18 Abs.2 EStG 1925, eine Bestimmung, die in Verbindung mit § 18 Abs.1 EStG 1925 dem heutigen § 12 EStG (1961) entspricht⁹⁹⁾. Gleichzeitig wurde die (Einheit der) Personengesellschaft aufgelöst und mit den genannten beiden Argumenten die Bilanzbündeltheorie geschaffen¹⁰⁰⁾.

Es können vier Grundsätze der Bilanzbündeltheorie festgestellt werden¹⁰¹⁾, von denen der als vierter aufgeführte dem formellen Recht angehört.

Die Bilanzbündeltheorie hatte in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zwei Folgen für den steuerrechtlichen Be-

98) Vgl. U.v.22.10.1931 - VI A 1949/29 - StuW 1932 Nr.15 (Sp.45 f.);
U.v.30. 8.1932 - VI A 501/31 - StuW 1932 Nr.995 (Sp. 1947);
U.v. 8. 5. 1935 - VI A 532/34 - StuW 1935 Nr.424;
U.v.28. 7. 1937 - VI A 432/37 - StuW 1937 Nr.473;
Becker, StuW 1931 Sp.1283 (1295 f.).

99) Siehe oben S.8 f. und 40 f.

100) Siehe oben S.8 ff.

101) Siehe oben S.12 f.

triebsvermögensbegriff der Personengesellschaften: Das steuerrechtliche Betriebsvermögen wurde um das Sonderbetriebsvermögen der Eigentümer-Gesellschafter über das handelsrechtliche Gesamthandsbetriebsvermögen hinaus ausgeweitet, und das handelsrechtliche Gesamthandsvermögen der Gesellschaft wurde in steuerliches Bruchteilsbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter nach Maßgabe ihrer Beteiligung aufgespalten. Es gab somit nur Betriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter¹⁰²⁾.

Die Konstruktion der Bilanzbündeltheorie war so extrem, daß noch nicht einmal eine Bruchteilsgemeinschaft der Gesellschafter angenommen werden kann, sondern nur das selbständige Nebeneinanderbestehen von Teilvermögen der einzelnen Gesellschafter¹⁰³⁾.

Was den Einfluß der Bilanzbündeltheorie auf schuldrechtliche Beziehungen, was die Schranken der Bilanzbündeltheorie angeht, so muß sorgfältig unterschieden werden. Der Anwendungsbereich des Grundsatzes, daß schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern steuerrechtlich nicht anerkannt werden, ist nämlich wesentlich enger als gemeinhin angenommen wird. Er trifft nur für die Fälle der Gruppe cc)¹⁰⁴⁾ zu. Dieser Grundsatz gilt vor allem nicht bei den Fällen der Gruppe bb)¹⁰⁵⁾, etwa bei Rechtsbeziehungen der Gesellschaft zu einem Gesellschafter in seiner Eigenschaft als Einzelkaufmann; handelsrechtlich gesehen geht es in diesen Fällen auch nicht um Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern. Es liegt nicht im Wesen der Bilanzbündeltheorie, Schuldverhältnissen zwischen "Gesellschaft und Gesellschaftern" auf jeden Fall die Anerkennung zu versagen.

102) Siehe oben S.17-24.

103) Siehe oben S.21 f.

104) Der Einteilung oben S.28f; siehe im einzelnen oben S.31-35, insbesondere S.34 f.

105) Der Einteilung oben S.28f; siehe im einzelnen oben S.29-31.

Es sind die absolute Schranke der Bilanzbündeltheorie und die der §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934 sowie die relative Schranke der Bilanzbündeltheorie zu unterscheiden, wobei die Bedeutung der absoluten Schranke der genannten Bestimmungen auf Auswirkungen auf den steuerrechtlichen Gewinnbegriff beschränkt blieb¹⁰⁶⁾. Bilanzbündeltheorie einerseits und die §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934 andererseits wurden streng voneinander geschieden¹⁰⁷⁾.

Die Rechtsverhältnisse wurden nicht nur in den Fällen der steuerrechtlichen Anerkennung von Pensionszusagen, sondern - mit Ausnahme der Fallgruppe dd) (der Einteilung oben S.28 f.) - im gesamten Geltungsbereich der relativen Schranke der Bilanzbündeltheorie aufgespalten.

Der Reichsfinanzhof verfuhr, als er die Bilanzbündeltheorie schuf und anwandte, regelmäßig derart, daß er im ersten Schritt ein Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen rechnete - den Umfang des Betriebsvermögens erweiterte - und dann erst im zweiten Schritt daraus die Folgen für den steuerlichen Gewinn zog - den Kreis der gewerblichen Einkünfte vergrößerte¹⁰⁸⁾.

Die Konzeption der Bilanzbündeltheorie wurde in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs folgerichtig und klar mit Ausnahme der Fälle der steuerrechtlichen Anerkennung von Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer¹⁰⁹⁾ durchgeführt. Es kann nicht folgewidrig angesehen werden, daß der Reichsfinanzhof bei der Konstruktion der Gesellschaft als Vereinigung der selbständigen Gewerbebetriebe

106) Siehe im einzelnen oben S. 35 und S. 39.

107) Siehe im einzelnen oben S. 40-42.

108) Siehe oben S. 41 f.

109) Vgl. dazu oben S. 34; siehe zur steuerrechtlichen Anerkennung von Pensionszusagen als solcher oben S.27 f.

der Gesellschafter keine schuldrechtlichen Beziehungen zwischen diesen Gewerbebetrieben zuließ. Es ist vielmehr eine vertretbare, folgerichtige Auffassung, wenn bei einem Personengesellschafter, der weitestgehend wie ein Einzelkaufmann behandelt werden soll, alle Rechtsbeziehungen als regelmäßig in den eigenen Gewerbebetrieb¹¹⁰⁾ ganz oder teilweise nicht anerkannt werden¹¹¹⁾.

Freilich ist dem Reichsfinanzhof in den Fällen, in denen er handelsrechtliches Gesamthandsvermögen als notwendiges Privatvermögen des nutzenden Gesellschafter betrachte, der irrige Schluß unterlaufen, daß bei einem Personengesellschafter ein Wirtschaftsgut zum notwendigen Privatvermögen gehören muß, wenn es bei Nutzung durch einen Einzelkaufmann zu dessen notwendigem Privatvermögen zählen würde¹¹²⁾.

Weiterhin schließt die folgerichtige und klare Linie in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs nicht aus, daß diese Rechtsprechung bisweilen von fiskalischen Motiven geleitet gewesen sein mag. Das scheint einmal, als der Reichsfinanzhof die Bilanzbündeltheorie schuf, der Fall gewesen zu sein, was die Motive zur Begründung der Bilanzbündeltheorie angeht¹¹³⁾, aber auch bei den soeben erwähnten Fällen des notwendigen Privatvermögens zuzutreffen¹¹⁴⁾, bei denen es oft um die Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen, also Minderungen des gewerblichen Gewinns, ging¹¹⁵⁾. Ferner hat der Reichsfinanzhof in keiner Weise der Änderung durch das Reichsbewertungsgesetz 1934 Rechnung getragen¹¹⁶⁾, dessen § 56 Abs.1 Nr.7 nicht mehr die Bestimmung enthielt, daß auch Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines oder einzelner Gesellschafter stehen, zum Betriebsvermögen zu rechnen sind.

110) Vgl. oben S.13 f.

111) A.A. u.a. Littmann, DB 1958 S.580 (582 l.Sp.); Mangold, BB 1965 S.578 (579 r.Sp.u.581 l.Sp.).

112) Siehe oben S.24 f.

113) Becker, StuW 1931 Sp.1283 (1295).

114) Schmidt-Rux, StbJb.1963/64 S.273 (285).

115) RFH-U.v.5.2.1936 - VI A 921/35 - RStBl.1936 S.726; U.v.10.9.1941 - VI 293/41 - RStBl.1941 S.814.

116) U.v. 9.3.1944 - III 81/43 - RStBl.1944 S.491.

Der Reichsfinanzhof hat zudem gegen den klaren Wortlaut der Begründung zu § 56 RBewG 1934¹¹⁷⁾ entschieden¹¹⁸⁾.

II. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

1. Die Änderung der Grundsätze der Bilanzbündeltheorie des Reichsfinanzhofs

a) Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Bilanzbündeltheorie stellt sich bis zum Jahre 1957 im wesentlichen als Fortführung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs dar¹¹⁹⁾.

b) Eine wichtige Änderung brachte das Urteil des VI. Senats vom 15. November 1957¹²⁰⁾, obwohl für den Bundesfinanzhof in jenem Fall keine Notwendigkeit bestand, die Grundsätze der Bilanzbündeltheorie abzuändern. Es ging um Einzahlungen, die ein Gesellschafter eines in Form einer OHG betriebenen Bankhauses auf einen steuerbegünstigten Kapitalansammlungsvertrag geleistet hatte. Der Bundesfinanzhof entschied in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und seiner vorangegangenen eigenen Rechtsprechung, daß die Einzahlungen als Einlagen des Gesellschafters anzusehen seien und deshalb eine Steuervergünstigung ausscheide. Das Urteil enthielt aber folgende Feststellungen:

"Die Vorstellung, daß jeder Gesellschafter selbst einen Betrieb führe, soll die Regelung des § 15 Ziff.2 EStG ver-

117) RStBl.1935 S.161 (173).

118) Siehe dazu insbesondere Römer BB 1959 S.1301; weiterhin Schmidt-Rux, StbJb.1963/64 S.273 (286 f. und 293f.); vgl. zu diesem Komplex auch Paulick, FR 1964 S.294 (297 l.Sp.);

Fink, StbJb.1955/56 S.525 (539, 550, 553).

119) U.v.28. 9.1951 - I 11/45 U- BStBl.1952 III S. 15;
U.v.23. 1.1953 - III 14/52 U- BStBl.1953 III S. 70;
U.v. 9.12.1955 - IV 442/54 U- BStBl.1956 III S. 67;
U.v.14. 2.1956 - I 216/55 U- BStBl.1956 III S.233;
U.v.24. 2.1956 - III 13/56 U- BStBl.1956 III S.110;
U.v. 8.10.1957 - I 347/56 U- BStBl.1957 III S.440.
120) U.v.15.11.1957 - VI 43/56 U- BStBl.1958 III S. 68.

ständig machen, nach der grundsätzlich alles, was der Gesellschafter von der Gesellschaft bezieht, Gewinn darstellt. Die Vorstellung darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, daß der Gesellschafter 'seinen' Betrieb doch immer nur als Mitunternehmer, also in Verbindung mit den Betrieben der anderen Gesellschafter führt."

Während dieses Urteil des VI. Senats nur den einen typischen Grundsatz der Bilanzbündeltheorie in Frage stellte, daß jeder Gesellschafter einen selbständigen Gewerbebetrieb führt und die Gesellschaft nichts weiter als die Vereinigung der selbständigen Gewerbebetriebe der Gesellschafter ist, griff das Urteil des I. Senats vom 14. Januar 1958¹²¹⁾, in dem der Senat unter anderem entschied, daß von einer Abschreibungsbefugnis die Gesellschaft bzw. die Gesellschafter nur einheitlich Gebrauch machen dürfen, in alle vier typischen Grundsätze der Bilanzbündeltheorie grundlegend ein. In dem Urteil hieß es unter anderem:

"Die Bilanzbündeltheorie und die gedankliche Aufgliederung der Personengesellschaft in Einzelunternehmen der Gesellschafter will in erster Linie das Verhältnis der Gesellschafter zur Personengesellschaft und der Gesellschafter untereinander verständlich machen. Sie darf aber nicht zu einer Auflösung der Einheit der Personengesellschaft und zu einer Überbetonung der Sonderbilanzen der einzelnen Gesellschafter führen, weil das mit dem Sinn und Zweck und der gesetzlichen Gestaltung der Besteuerung von Mitunternehmern der Personengesellschaft nicht vereinbar wäre. Nach § 15 Ziff.2 EStG wird der Gewinnanteil eines Gesellschafters an der Personengesellschaft zu seinen gewerblichen Einkünften gerechnet. Die Ermittlung dieses Gewinnanteils setzt eine einheitliche Bilanzierung der Personengesellschaft voraus, deren Gewinn deshalb in einem besonderen Verfahren einheitlich und gesondert festgestellt wird (§ 215 Abs.2 der Reichsabgabenordnung -AO-)...

121) U.v.14.1.1958 - I 159/57 U- BStBl.1958 III S. 75.

Sonderbilanzen für die Mitunternehmer werden nur hilfsweise für die Fälle aufgestellt, in denen die prozentuale, dem allgemeinen Beteiligungsverhältnis entsprechende Aufteilung des einheitlich festgestellten Gewinns zu einem tatsächlich unrichtigen Ergebnis führt. Das ist z.B. bei Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen der Fall, die auf persönlichen Eigenschaften der Gesellschafter beruhen und deshalb nur diesen Gesellschaftern zugute kommen dürfen ... Nach Möglichkeit ist aber das Gesetz so auszulegen, daß nicht die Einheitsbilanz der Personengesellschaft gegenüber den Sonderbilanzen der Gesellschafter an Bedeutung zurücktritt ...

Eine Auflösung der Einheitsbilanz und eine Überbetonung der Sonderbilanzen der einzelnen Gesellschafter würde das System der einheitlichen Gewinnfeststellung beeinträchtigen, mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden sein und zu einer dem Sinn des Gesetzes nicht entsprechenden Komplizierung der Bilanzierung und Gewinnberechnung führen ... Auch in anderen Fällen hat der Bundesfinanzhof die Folgerungen, die gedanklich aus der Bilanzbündeltheorie hergeleitet werden könnten, im Interesse der Einheit der Personengesellschaft nicht überspannt."

Diese beiden Urteile des Bundesfinanzhofs müssen als Grundsatzentscheidungen bezeichnet werden, die eine völlig neue Entwicklung auf dem Gebiet der Bilanzbündeltheorie einleiten. Auf diese Urteile nehmen auch spätere Entscheidungen des Bundesfinanzhofs immer wieder Bezug¹²²⁾.

c) Im einzelnen ergeben sich folgende Änderungen der vier Grundsätze der älteren Bilanzbündeltheorie aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs:

aa) Schon der erste Grundsatz der älteren Bilanzbündeltheo-

122) U.v.29. 1.1959 - VI 240/57 U- BStBl.1959 III S.154;
U.v.29.11.1960 - I 117/60 S- BStBl.1961 III S.183;
U.v.20. 3.1962 - I 39/61 U- BStBl.1962 III S.337;
U.v. 2.10.1962 - I 256/61 U- BStBl.1962 III S.513.

rie, daß die Personengesellschaft steuerrechtlich nicht besteht, ist geändert worden. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist von der e i n h e i t l i c h e n Personengesellschaft als G e s a m t h a n d s g e m e i n s c h a f t im Steuerrecht auszugehen.

Der Bundesfinanzhof betont die Einheit der Personengesellschaft¹²³⁾. So heißt es im Urteil vom 14. Januar 1958¹²⁴⁾:

"Sie¹²⁵⁾ darf aber nicht zu einer A u f l ö s u n g der E i n h e i t der Personengesellschaft führen, weil das mit dem Sinn und Zweck und der gesetzlichen Gestaltung der Besteuerung von Mitunternehmern der Personengesellschaft nicht vereinbar wäre ... Auch in anderen Fällen hat der Bundesfinanzhof die Folgerungen, die gedanklich aus der Bilanzbündeltheorie hergeleitet werden könnten, im Interesse der E i n h e i t der Personengesellschaft nicht überspannt."¹²⁶⁾

Weitaus größere Bedeutung kommt aber noch den folgenden Urteilen des Bundesfinanzhofs zu, aus denen ersichtlich wird, daß der Bundesfinanzhof das Bestehen der Personengesellschaft als G e s a m t h a n d s g e m e i n s c h a f t im Steuerrecht anerkennt. In einem Urteil aus dem Jahre 1963¹²⁷⁾ zur Frage der Entnahme und Gewinnverwirklichung bei einer Realteilung führt der Bundesfinanzhof aus:

"Das Vermögen einer Personengesellschaft ist handelsrechtlich g e s a m t h ä n d e r i s c h gebundenes Vermögen ihrer Gesellschafter; das Recht jedes Gesellschafters am Betriebsvermögen ist mit dem Recht seiner Mitgesellschafter belastet¹²⁸⁾ ... Bei der Aufteilung der Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft werden danach han-

123) Vgl. auch Spitaler bei Kraneis, S. V.

124) Siehe oben Anm. 121.

125) Die Bilanzbündeltheorie.

126) Hervorhebung nur hier.

127) U.v. 5. 7. 1963 - VI 333/61 U- BStBl. 1963 III S. 492.

128) So sinngemäß auch
U.v. 3. 12. 1964 - IV 419/62 U- BStBl. 1965 III S. 92.

delsrechtlich nicht die einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens, sondern die Gesamthandsrechte der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen ausgetauscht¹²⁹⁾. Diese handelsrechtliche Gestaltung ist auch der steuerlichen Beurteilung zugrunde zu legen."¹³⁰⁾

Und in einer Entscheidung aus dem Jahre 1962¹³¹⁾ heißt es ebenfalls zu den bei einer Realteilung entstehenden Fragen, nachdem der Bundesfinanzhof das soeben angeführte Zitat mit Ausnahme des letzten Satzes wiederholt hat:

"Ein Tausch ... liegt aber hier nicht vor, denn an den Gegenständen, die in dem vorliegenden Falle auf die beiden Gesellschafter aufgeteilt wurden, war auch zuvor jeder bereits gesamthänderisch beteiligt ... Jeder Gesellschafter erhält nur das zu Alleineigentum, woran er bisher bereits gesamthänderisch beteiligt war."¹³²⁾

Das Urteil vom 29. November 1960¹³³⁾ enthält die Feststellung:

"... das Vermögen einer Personengesellschaft ist gesamthänderisch gebundenes Vermögen aller Gesellschafter; das Recht jedes Gesellschafters am Betriebsvermögen ist mit dem Recht seiner Mitgesellschafter belastet, ..." ¹³⁴⁾

Schließlich ist noch auf eine weitere Entscheidung aus dem Jahre 1960¹³⁵⁾ zu verweisen, in der der Bundesfinanzhof ausführt:

"Denn jeder Mitunternehmer verkörpert für seine Person

129) Es kann hier offenbleiben, ob nach Handelsrecht eine Realteilung als Austausch von Gesamthandsrechten zutreffend charakterisiert ist. Handelsrechtlich müssen die Wirtschaftsgüter nämlich in einem solchen Fall durch besonderen Rechtsakt übertragen werden; eine Anwachsung findet nicht statt.

130) Hervorhebung hier nur.

131) U.v.2.10.1962 - I 256/61 U- BStBl.1962 III S.513.

132) Hervorhebung nur hier.

133) I 117/60 S- BStBl.1961 III S.183 (184 1.Sp.2.Abs.).

134) Hervorhebung nur hier.

135) U.v.2.8.1960 - I 221/59 S- BStBl.1960 III S.408.

die Gesellschaft, so daß Tätigkeit für einen Mitunternehmer Tätigkeit für die Gesellschaft als der g e s a m t - h ä n d e r i s c h miteinander verbundenen Mitunternehmer ist."¹³⁶⁾

Somit ist für den Bereich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nunmehr von der Personengesellschaft als einheitliche Gesamthandsgemeinschaft auszugehen.

bb) Auch der zweite Grundsatz der älteren Bilanzbündeltheorie, daß jeder Gesellschafter einen selbständigen Gewerbebetrieb führt, ist wesentlich abgeändert worden. Es wird auf das oben¹³⁷⁾ angeführte Zitat aus dem Urteil vom 15. November 1957 verwiesen. Der Bundesfinanzhof räumt dem einzelnen Gesellschafter nur eine in die Einheit der Gesellschaft einbezogene Mitunternehmerstellung ein¹³⁸⁾. Er sieht den einzelnen Gesellschafter als Mitunternehmer des gesamten einheitlichen Gewerbebetriebes der Gesellschaft an¹³⁹⁾.

Die Stellung des einzelnen Gesellschafters in der Gesellschaft ist also nicht mehr die eines selbständig Gewerbetreibenden mit eigenem Betrieb, und in dieser Beziehung weist die Bilanzbündeltheorie keinen Unterschied zum bürgerlichen Recht mehr auf.

Aber nach wie vor wird die so ausgestaltete Mitunternehmerschaft im Steuerrecht ganz der Alleinunternehmerschaft

136) Hervorhebung nur hier.

137) S.46 f.

138) U.v.29.11.1963 - VI 170/62 U- BStBl.1964 III S.45 (r. Sp.4.Abs.);
U.v. 7. 2.1964 - VI 19/63 U- BStBl.1964 III S.328 (329 1.Sp. vorletzter Abs.);
U.v.26. 6.1964 - VI 302/62 U- BStBl.1964 III S.501 (502 1.Sp. letzter Abs.).

139) U.v.24. 2.1956 - III 13/56 U- BStBl.1956 III S.110;
U.v. 2. 8.1960 - I 221/59 S- BStBl.1960 III S.408 (409 1.Sp.);
U.v.18. 3.1964 - IV 284/63 U- BStBl.1964 III S.304.

gleichgesetzt, und in mehreren Entscheidungen werden dementsprechende Vergleiche angestellt¹⁴⁰⁾.

cc) Vom dritten Grundsatz der älteren Bilanzbündeltheorie, daß die einheitliche Bilanz der Gesellschaft nur eine rechnerische Zusammenfassung der an sich für jeden einzelnen Gesellschafter besonders aufzustellenden Bilanz ist, hat sich der Bundesfinanzhof weitgehend gelöst. Er gestand im Urteil vom 14. Januar 1958¹⁴¹⁾ der Personengesellschaft wieder ihre ursprüngliche Einheitsbilanz zu. Auf das oben¹⁴²⁾ angeführte Zitat aus diesem Urteil wird Bezug genommen. Diese Entscheidung läßt zwar wegen mehrerer Unklarheiten eine eindeutige Auslegung nicht zu¹⁴³⁾, doch kann ihr, was für diese Untersuchung wichtig ist, entnommen werden, daß der Einheitsbilanz der Gesellschaft die primäre und vorherrschende Stellung gegenüber den Sonderbilanzen einzelner Gesellschafter zukommt. Den Sonderbilanzen der Gesellschafter wird eine eindeutig subsidiäre Rolle zugewiesen. Zunächst soll regelmäßig mittels der Einheitsbilanz der Gewinn der Gesell-

140) U.v. 1. 3.1960 - I 197/59 HFR 1961 S.193 (194 r.Sp. 2.Abs.);

U.v.17. 5.1960 - I 165/59 - StRK § 16 EStG R.15;

U.v.29.11.1960 - I 117/60 S- BStBl.1961 III S.183

(184 l.Sp.2.Abs.);

U.v. 6. 2.1962 - I 197/61 S- BStBl.1962 III S.190 (r.Sp.1.Abs.);

U.v. 5. 7.1963 -VI 333/61 U- BStBl.1963 III S.492

(493 l.Sp.1.Abs.);

U.v. 7. 2.1964 -VI 19/63 U- BStBl.1964 III S.328

(329 l.Sp. vorletzter Abs.).

141) Siehe oben Anm.121.

142) S.47 f.

143) So ist vom Gewinnanteil des Gesellschafters nach § 15 Nr.2 Halbs.1 EStG die Rede, der zu dem "einheitlich festgestellten" Gewinn der Gesellschaft, in Beziehung gesetzt wird. Dieser Gewinn erfaßt abermöglicherweise auch - das ist nicht klar zu erkennen - die Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG. Außerdem ist das eigentliche Ziel der einheitlichen Gewinnfeststellung nicht die Feststellung des Gewinns der Gesellschaft, sondern die Feststellung der gesamten gewerblichen Einkünfte des Gesellschafters aus dem Gewerbebetrieb der Gesellschaft (siehe unten S.119 f.).

schaft¹⁴⁴⁾ ermittelt und aus diesem dann der Gewinnanteil¹⁴⁵⁾ des einzelnen Gesellschafters gewonnen werden. Dabei kann davon ausgegangen werden, daß der Gewinnanteil des Gesellschafters nach Möglichkeit nur auf rechnerischem Wege festzulegen ist, damit der Grundsatz der Einheitsbilanz möglichst weitgehend gewahrt bleibt. Sonderbilanzen werden nur in Ausnahmefällen aufgestellt, und zwar, soweit das möglich ist, ebenfalls auf rechnerischem Wege. Sonderbilanzen können aufgestellt werden, wenn die dem allgemeinen Beteiligungsverhältnis entsprechende Beteiligung am "einheitlich festgestellten" Gesellschaftsgewinn zu einem unrichtigen Ergebnis führt. Das ist z.B. der Fall bei den auf persönlichen Eigenschaften der Gesellschafter beruhenden Steuervergünstigungen - etwa § 7a EStG -, aber auch bei den Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG¹⁴⁶⁾; in der Praxis wird allerdings bei diesen Vergütungen auf die Aufstellung von Sonderbilanzen verzichtet, indem die Vergütungen nur außerhalb der Bilanz dem Gewinn zugerechnet werden. Die diesen Vergütungen zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens können ebenfalls in Sonderbilanzen dargestellt werden. Wenn Kraneis durch eine Auslegung des Einkommensteuergesetzes feststellt, daß das Einkommensteuergesetz eine ursprüngliche Einheitsbilanz der Gesellschaft kennt¹⁴⁷⁾, so gelangt er damit zu einem mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs übereinstimmenden Ergebnis. Mit seiner jetzigen Rechtsprechung weicht der Bundesfinanzhof vom Handelsrecht in der Frage der Sonderbilanzen nur

144) Aus dem Urteil vom 14. Januar 1958 geht aber nicht hervor, was unter dem Gewinn der Gesellschaft zu verstehen ist, ob unter diesen Gewinnbegriff insbesondere auch die Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG fallen (siehe zu dieser Frage unten S.118 f.).

145) Entsprechend kann der Entscheidung nicht entnommen werden, ob der Gewinnanteil des Gesellschafters auch die Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG umfassen soll.

146) Die Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG können in Sonderbilanzen unabhängig davon dargestellt werden, ob diese Vergütungen in den Gewinn und die Bilanz der Gesellschaft einzubeziehen sind oder nicht (siehe zu dieser Frage unten S.118 f.).

147) S.46.

noch insoweit ab, als es durch die besonderen Zwecke des Steuerrechts geboten ist.

dd) Der vierte Grundsatz der älteren Bilanzbündeltheorie ist ebenfalls geändert worden. In der Entscheidung vom 14. Januar 1958¹⁴⁸⁾ wird dazu ausgeführt:

"Die Ermittlung dieses Gewinnanteils¹⁴⁹⁾ setzt eine einheitliche Bilanzierung der Personengesellschaft voraus, deren Gewinn deshalb in einem besonderen Verfahren einheitlich und gesondert festgestellt wird (§ 215 Abs.2 der Reichsabgabenordnung - AO -)."

Die einheitliche Gewinnfeststellung dient somit nicht mehr nur der Feststellung der Summe der Einzelgewinne oder Einzelverluste der an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter, sondern auch der Ermittlung des Gewinns der Personengesellschaft, um dann - so muß die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ausgelegt werden - als eigentliches Ziel der einheitlichen Gewinnfeststellung im Wege der Aufteilung dieses Gewinns die Einkünfte der einzelnen Gesellschafter aus dem Gewerbebetrieb der Gesellschaft zu bestimmen¹⁵⁰⁾.

ee) Damit ist als Ergebnis festzustellen, daß die vier Grundsätze der älteren Bilanzbündeltheorie in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs tiefgreifend abgewandelt worden sind¹⁵¹⁾, daß insbesondere die steuerliche Beurteilung sich erheblich der handelsrechtlichen und der bürgerlich-rechtlichen annähert hat.

Wesentliche Unterschiede zwischen bürgerlichem Recht und Steuerrecht dürften nur darin zu erblicken sein, daß im Steuerrecht die Mitunternehmerschaft weiterhin der Alleinunternehmerschaft gleichgestellt wird und daß im Ertragsteuerrecht allein die Gesellschafter Steuersubjekt, steuer-

148) Siehe oben Anm.121.

149) Des Gewinnanteils des einzelnen Gesellschafters.

150) Siehe dazu unten S.119 f.

151) Vgl. Paulick, FR 1964 S.294 (295 f.);
Gnam, Bilanzsteuerrecht Ordnungs-Nr.97 (S.4);
Littmann, Inf. 1962 S.81 (r.Sp.).

pflichtig sind, während im Handelsrecht die OHG und KG in mehrfacher Beziehung wie eine juristische Person behandelt werden¹⁵²⁾).

Für den Bereich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs besteht keine Berechtigung mehr, von Grundsätzen der Bilanzbündeltheorie zu sprechen. Darüber kann auch der Umstand nicht hinwegtäuschen, daß in mehreren Urteilen - zum Teil gerade in den Urteilen, durch die die Bilanzbündeltheorie erheblich abgeändert wurde - die Grundsätze der älteren Bilanzbündeltheorie anklingen¹⁵³⁾ und der Bundesfinanzhof betont, daß die grundsätzlich richtige Rechtsfigur der Bilanzbündeltheorie "weiterhin" Geltung besitze¹⁵⁴⁾.

Positiv ausgedrückt besagt die neuere vom Bundesfinanzhof gestaltete Bilanzbündeltheorie, daß der Personengesellschafter Mitunternehmer (Unternehmer) des gesamten einheitlichen Gewerbebetriebes der Gesamthandsgesellschaft ist, daß der Gesellschafter als solcher dem Alleinunternehmer gleichzustellen und daß der Einheitsbilanz der Gesellschaft primäre Bedeutung einzuräumen ist.

152) Siehe unten S.94 f.

153) U.v.15.11.1957 -VI 43/56 U - BStBl.1958 III S.68
(69 l.Sp. letzter Abs.);
U.v.14. 1.1958 -I 159/57 U - BStBl.1958 III S.75
(76 l.Sp.);
U.v.29. 1.1959 -VI 240/57 U - BStBl.1959 III S.154
(155 l.Sp.4.Abs.);
U.v.31. 7.1959 -III 204/58 U - BStBl.1959 III S.375
(r.Sp. letzter Abs./376);
U.v.10. 4.1964 -III 256/60 U - BStBl.1964 III S.354.
154) U.v.29.11.1960 -I 117/60 S - BStBl.1961 III S.183
(184 l.Sp. letzter Abs.);
U.v. 2.10.1962 -I 256/61 U - BStBl.1962 III S.513
(514 l.Sp.3. Abs.);
U.v.31. 1.1964 -VI 337/62 S - BStBl.1964 III S.240
(241 l.Sp. vorletzter Abs.);
vgl. auch Boettcher, Stuw 1965 Sp.35 (58).

2. Die Bedeutung des § 15 Nr.2 EStG

Des weiteren hat sich das Verhältnis des § 15 Nr.2 EStG zur Bilanzbündeltheorie erheblich gewandelt. Während in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs¹⁵⁵⁾ Bilanzbündeltheorie und § 15 Nr.2 EStG streng auseinandergehalten wurden und eindeutig zu erkennen war, daß § 15 Nr.2 EStG 1934 nicht der Entstehungsgrund für die Bilanzbündeltheorie war, sondern mittels § 15 Nr.2 EStG 1934 nur gesetzlich für die Hinzurechnung zum gewerblichen Gewinn angeordnet wurde, was die Bilanzbündeltheorie - bis auf die Vergütungen für Dienstleistungen eines Gesellschafters - im Ergebnis bereits vorweggenommen hatte, erscheint in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs § 15 Nr.2 EStG als Ursache für die Entstehung der Bilanzbündeltheorie. Die Bilanzbündeltheorie wird als Folgeerscheinung dieser Bestimmung dargestellt:

"Die Vorstellung, daß jeder Gesellschafter selbst einen Betrieb führt, soll die Regelung des § 15 Ziff.2 EStG verständlich machen."¹⁵⁶⁾

Außerdem rückt § 15 Nr.2 EStG häufig in den Mittelpunkt der Erörterungen, wenn es um Fragen der Besteuerung geht, die mit der Bilanzbündeltheorie zusammenhängen¹⁵⁷⁾.

3. Der steuerrechtliche Betriebsvermögensbegriff

a) Nach wie vor hält der Bundesfinanzhof am erweiterten Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaften fest. Wirtschaftsgüter, die nur einem Gesellschafter oder einigen der Gesellschafter gehören, werden in ständiger Rechtsprechung zum Betriebsvermögen gezählt. Zunächst soll unerörtert

155) Siehe oben S.40-42.

156) So die beiden Urteile oben Anm.121 und 120.

157) U.v.25. 9.1956 -I 256/55 U- BStBl.1957 III S.2;
U.v. 2. 8.1960 -I 221/59 S- BStBl.1960 III S.408;
U.v. 5. 9.1963 -IV 328/59 U- BStBl.1963 III S.536;
U.v.12. 2.1965 -VI 306/63 - DB 1965 S.804;
U.v. 8.10.1965 -VI 185/64 U- BStBl.1965 III S.708.

bleiben, wem das Sonderbetriebsvermögen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zuzurechnen ist.

In einem besonderen Fall hat der Bundesfinanzhof¹⁵⁸⁾ auch Forderungen eines Gesellschafters aus Warenlieferungen an die Gesellschaft als Einlage des betreffenden Gesellschafters in die Gesellschaft betrachtet und damit eine Ausnahme von dem "Ausnahmefall" in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gemacht, daß solche Forderungen aus Warenlieferungen (teilweise) steuerrechtlich anzuerkennen sind¹⁵⁹⁾. Ebenfalls zum Betriebsvermögen rechnete der Bundesfinanzhof in einem im Jahre 1963 entschiedenen Fall¹⁶⁰⁾ Zahlungen, die ein Gesellschafter auf Grund einer Bürgschaft für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft geleistet hatte. Ferner werden nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - der Reichsfinanzhof hatte keinen derartigen Fall entschieden - Wirtschaftsgüter auch dann entsprechend der Beteiligung der Gesellschafter und im Umfang der tatsächlichen Nutzung durch die Gesellschaft zum Betriebsvermögen gezählt, wenn die Wirtschaftsgüter im Eigentum einer anderen Gesamthandsgemeinschaft stehen und an dieser nicht nur Gesellschafter beteiligt sind¹⁶¹⁾ 162).

Für das Gebiet der Vermögensbesteuerung hat der Bundesfinanzhof noch in einem Urteil aus dem Jahre 1964¹⁶³⁾ unter Bezugnahme auf das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 9. März 1944¹⁶⁴⁾ bekräftigt, daß der erweiterte Betriebsvermögensbegriff "weiterhin" Gültigkeit besitze.

158) U.v. 14.6.1960 -I 37/60 U- BStBl. 1961 III S.123.

159) Siehe oben S.26.

160) U.v. 5.9.1963 -IV 328/59 U- BStBl. 1963 III S.536.

161) U.v. 18.3.1958 -I 147/57 U- BStBl. 1958 III S.262;

U.v. 4.9.1961 -I 29/61 - HFR 1961 S.270.

162) Z.B. ein Grundstück, dessen gemeiner Wert 200.000 DM beträgt, gehört zum Gesamthandsvermögen einer Erbengemeinschaft, an der zwei von fünf Gesellschaftern zur Hälfte beteiligt sind, und die Gesellschaft nutzt das Grundstück zu 25 % betrieblich. Dann zählt das Grundstück zu 12,5 % (25.000 DM) zum Betriebsvermögen.

163) U.v. 10.4.1964 -III 255/60 U- BStBl. 1964 III S.354.

164) III 81/43 - RStBl. 1944 S.491.

b) Was die Ausnahmen vom erweiterten Betriebsvermögen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs betrifft, so ist davon auszugehen, daß dieselben Ausnahmen wie in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gelten¹⁶⁵⁾. Der Bundesfinanzhof hat nur hinzugefügt, daß gesellschaftereigene, dem Betrieb der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter dann nicht als Sonderbetriebsvermögen zu aktivieren sind, wenn es sich um "unbedeutende Zwerganteile" oder um Wirtschaftsgüter von geringem Wert handelt¹⁶⁶⁾. Die Verwaltung hat diese Ausnahme bei Grundstücken dahingehend konkretisiert¹⁶⁷⁾, daß der von der Gesellschaft betrieblich genutzte Anteil sich als geringwertig darstellt, wenn der Wert des betrieblich genutzten Grundstückteils im Verhältnis zum gemeinen Wert des ganzen Grundstücks weder mehr als 1/5 dieses Wertes noch mehr als 20.000 DM beträgt. Dabei ist regelmäßig das Verhältnis der Nutzflächen zueinander als Maßstab zu nehmen.

c)aa) Der Bundesfinanzhof begründet den erweiterten Betriebsvermögensbegriff auch nach Umgestaltung der Bilanzbündeltheorie in einer Reihe von Urteilen¹⁶⁸⁾ wie der Reichsfinanzhof¹⁶⁹⁾ damit, daß Wirtschaftsgüter, die einem der Gesellschafter gehören und dem Betriebe der Gesellschaft dienen, Betriebsvermögen seien.

-
- 165) Vgl. U.v.14.6.1960 -I 37/60 U- BStBl.1961 III S.123;
U.v. 4.9.1961 -I 29/61 - HFR 1961 S.270 (l.Sp. vor-
letzter Abs.);
U.v.23.1.1953 -III 14/52 U- BStBl.1953 III S.70 (r.Sp.).
- 166) U.v. 4.9.1961 -I 29/61 - HFR 1961 S.270 (l.Sp. vor-
letzter Abs.).
- 167) Abschnitt 14 Abs.10 in Verbindung mit Abs.2 EStR 1963.
- 168) U.v.15.11.1957 -VI 43/56 U- BStBl.1958 III S. 68;
U.v.18. 3.1958 -I 147/57 U- BStBl.1958 III S.112;
U.v.14. 6.1960 -I 37/60 U- BStBl.1961 III S.123;
U.v.25. 8.1961 -VI 202/60 U- BStBl.1961 III S.491;
U.v. 4. 9.1961 -I 29/61 - HFR 1961 S.270;
U.v.22.11.1962 -IV 323/59 U- BStBl.1963 III S.234;
U.v.22. 1.1964 -VI 306/62 U- BStBl.1964 III S.158;
U.v.10. 4.1964 -III 255/60 U- BStBl.1964 III S.354;
U.v.16. 9.1964 -IV 392/61 - HFR 1965 S.108;
U.v.28. 3.1966 -VI 43/65 - BStBl. 1966 III S.352;
U.v. 3. 8.1966 -IV 380/62 - BStBl. 1967 III S.47 (48).
- 169) Siehe oben S.8 f mit Anm.13.

bb) Der Bundesfinanzhof gründet den erweiterten Betriebsvermögensbegriff aber auch auf § 15 Nr.2 EStG¹⁷⁰⁾, indem er diese Vorschrift über ihren Wortlauf hinaus auf das Betriebsvermögen erstreckt, von der Zurechnung zum Gewinn auf die Zurechnung zum Betriebsvermögen im Wege ausdehnender Auslegung schließt, während in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs umgekehrt vom erweiterten Betriebsvermögen auf den Umfang des steuerlichen Gewinns geschlossen wurde¹⁷¹⁾, die absolute Schranke des § 15 Nr.2 EStG auf Auswirkungen auf die Vergütungsseite beschränkt blieb¹⁷²⁾ und zudem Bilanzbündeltheorie und § 15 Nr.2 EStG genau auseinandergehalten wurden¹⁷³⁾. Der Bundesfinanzhof¹⁷⁴⁾ nennt es auch "unorganisch", den Ertrag aus einem Wirtschaftsgut nach § 15 Nr.2 EStG zum steuerlichen Gewinn eines Gesellschafters, das Wirtschaftsgut selbst aber nicht zum Betriebsvermögen zu rechnen.

cc) In einer im Dezember 1964 ergangenen Entscheidung¹⁷⁵⁾ stützt der Bundesfinanzhof den erweiterten Betriebsvermögensbegriff auf Erwägungen, die einer im wesentlichen erst in neuerer Zeit entstandenen Auffassung im Schrifttum, der von Boettcher so benannten "Gesamtbetriebstheorie"¹⁷⁶⁾, entsprechen: Unternehmer und Gewerbetreibender im Sinne des § 5 EStG sei der einzelne Gesellschafter. Deshalb sei einkommensteuerlich der Betrieb der Personengesellschaft der Betrieb jedes Gesellschafters, nur belastet durch die sich aus der Gesamthand ergebenden Mitberechtigungen der anderen Gesellschafter. Daraus folge, daß Wirtschaftsgüter, die beim

170) U.v. 5. 9.1963 -IV 328/59 U- BStBl.1963 III S.536.

171) Siehe oben S.41 f.

172) Siehe oben S.35 und S. 39.

173) Siehe oben S.40-42.

174) U.v. 1. 4.1966 -VI 26/65 - BStBl.1966 III S.365 (367);
U.v.29. 9.1966 -IV 308/64 - BStBl.1967 III S.180 (181);
auf die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 1.4.1966
nehmen Bezug

U.v.12. 4.1967 -VIR 240/66 - Amtl.Slg.Bd.88 S.417;

U.v.12. 4.1967 -VIR 187/66 - BStBl.1967 III S.419;

U.v.13. 7.1967 -IVR 174/66 - BStBl.1967 III S.751;

U.v.21. 7.1967 -VI 290/65 - BStBl.1967 III S.752.

175) U.v. 3.12.1964 -IV 419/62 U- BStBl.1965 III S.92.

176) StuW 1965 Sp.35 (55 o.); siehe unten S.85-87.

einzelnen Gesellschafter, würde er den Betrieb als Alleinunternehmer führen, zum Betriebsvermögen zu rechnen seien, im Rahmen seiner Mitunternehmerschaft ebenfalls zum Betriebsvermögen gehören müßten. Wohl wegen der in diese Richtung zielenden Angriffe des Schrifttums - Beachtung der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach § 5 EStG¹⁷⁷⁾ - verweist der Bundesfinanzhof ausdrücklich darauf, daß Gewerbetreibender im Sinne des § 5 EStG nicht die Gesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter sei.

dd) Weiterhin beruft sich der Bundesfinanzhof auf § 6 EStG. Diese Bestimmung schreibe die Bewertung der einzelnen dem Betriebe der Gesellschaft dienenden Wirtschaftsgüter und damit auch ihre Bilanzierung zwingend vor¹⁷⁸⁾.

ee) Außerdem rechtfertigt der Bundesfinanzhof den erweiterten Betriebsvermögensbegriff mit der Erwägung, daß die große steuerliche und finanzielle Bedeutung, die mit der Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen auch wegen der laufenden Preissteigerungen notwendig verbunden sei, im Interesse gleichmäßiger Besteuerung gleicher Tatbestände dazu zwingt, der Willkür des Kaufmanns eine Grenze zu setzen.

ff) Was das Vermögensteuerrecht angeht, so konnte der Bundesfinanzhof den erweiterten Betriebsvermögensbegriff nicht auf § 15 Nr.2 EStG stützen; er rechnet vielmehr die gesellschaftereigenen Wirtschaftsgüter nach den §§ 95 Abs.1, 97 Abs.1 Nr.5 BewG 1965 zum Betriebsvermögen, indem er die einzelnen Gesellschafter als Betriebsinhaber und Unternehmer (Mitunternehmer) betrachtet¹⁷⁹⁾.

gg) Aufschlußreich ist vor allem, daß der Bundesfinanzhof wie der Reichsfinanzhof noch sehr wesentlich den vom bürgerlichen Recht abweichenden Betriebsvermögensbegriff mit einer

177) Siehe unten S.81.

178) Siehe zu dd) und ee) U.v.4.9.1961 -I 29/61 - HFR 1961 S.270;

vgl. auch Schmidt-Rux, StbJb.1963/64 S.273 (283).

179) U.v.10.4.1964 -III 255/60 U- BStBl.1964 III S.354 (357 r. Sp. 1.Abs. und 358 l.Sp.u.).

Überlegung der älteren Bilanzbündeltheorie, die gar nicht mehr gilt, begründet¹⁸⁰⁾, während er im übrigen, etwa wenn es um die Aufspaltung von Rechtsverhältnissen geht¹⁸¹⁾, häufig auf § 15 Nr.2 EStG zurückgreift.

d) Der Bundesfinanzhof hat in seiner neueren Rechtsprechung den Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaft und dessen Auswirkungen erheblich gegenüber der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs abgewandelt und der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage angepaßt.

aa) Wie oben ausgeführt¹⁸²⁾, ist seit der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs von dem Bestehen der Personengesellschaft als Gesamthandsgemeinschaft im Steuerrecht auszugehen. Das steuerrechtliche Bestehen der Personengesellschaft als Gesamthandsgemeinschaft hat aber zwingend zur Folge, daß es in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen und bürgerlich-rechtlichen Rechtslage wieder das steuerrechtliche Gesamthandsbetriebsvermögen der Personengesellschaft gibt¹⁸³⁾. Eine Gesamthandsgemeinschaft ohne das Gesamthandsvermögen ist nicht denkbar¹⁸⁴⁾. Das Bruchteilsbetriebsvermögen des einzelnen Gesellschafters - das ist eine ebenso zwingende Folge - gibt es nicht mehr. An diesem Ergebnis kann um so weniger gezweifelt werden, als in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die im einzelnen noch später¹⁸⁵⁾ zu erörternde Tendenz unverkennbar ist, in Übereinstimmung mit der bürgerlichen Rechtsordnung zu entscheiden.

Aus der Stellung von § 11 Nr.5 StAnpG in den Urteilen des Bundesfinanzhofs¹⁸⁶⁾, in denen auch Wirtschaftsgüter einer

180) Siehe oben S.58 unter c)aa).

181) Siehe unten S.67.

182) S.48-51.

183) Siehe die oben S.48-51 angeführten Zitate aus Urteilen des Bundesfinanzhofs; vgl. auch Schmidt-Rux, StbJb.1963/64 S.273 (301 vorletzter Abs.).

184) Vgl. unten S.96-98.

185) Siehe unten S.66-70.

186) Siehe oben Anm.161.

anderen Gesamthandsgemeinschaft, an der nicht nur Gesellschafter beteiligt sind, zum Betriebsvermögen gerechnet werden, kann nichts Gegenteiliges gefolgert werden. Dort gebraucht der Bundesfinanzhof § 11 Nr.5 StAnpG nur dazu, das betreffende Wirtschaftsgut der anderen Gesamthandsgemeinschaft den an ihr beteiligten Gesellschaftern bruchteilsmäßig zuzurechnen, um es so als Sonderbetriebsvermögen dem Betriebsvermögen hinzufügen zu können.

bb) Durch die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 29. November 1960¹⁸⁷⁾ ist eine weitere Änderung gegenüber der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs¹⁸⁸⁾ eingetreten. Nach diesem Urteil sind Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens, die einem der Gesellschafter zur privaten Nutzung überlassen sind, die also, wenn sie einem Einzelkaufmann gehören würden, zu dessen notwendigem Privatvermögen zu zählen wären, bei entsprechender bürgerlich-rechtlicher Gestaltung nicht mehr als entnommen anzusehen, sondern weiterhin zum Betriebsvermögen der Gesellschaft zu rechnen; entnommen ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur die Nutzung. Das begründet der Bundesfinanzhof auch damit, daß es wirtschaftlich und bürgerlich-rechtlich nicht gerechtfertigt sei, entweder nur dem einen Gesellschafter oder aber allen Gesellschaftern den Entnahmegewinn zuzurechnen. Nutzen dagegen alle Gesellschafter in etwa gleichem Umfang das Wirtschaftsgut zu privaten Zwecken, so nimmt der Bundesfinanzhof eine Entnahme des Wirtschaftsgutes nach Maßgabe der Beteiligung des einzelnen Gesellschafters am Betriebsvermögen der Gesellschaft an¹⁸⁹⁾.

cc) Es ist des weiteren noch die Frage zu klären, wem das Sonderbetriebsvermögen nach der Rechtsprechung des Bundes-

187) I 117/60 S- BStBl.1961 III S.183.

188) Siehe oben S.24 f.

189) U.v.6.5.1965 -IV 391/62 U- BStBl.1965 III S.445.

finanzhofs zuzurechnen ist, ob dieses Betriebsvermögen wie in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs allein dem Eigentümer-Gesellschafter oder ob es auch der Gesellschaft zugeordnet werden kann. In der Entscheidung vom 15. November 1957¹⁹⁰⁾ ließ der Bundesfinanzhof diese Frage offen. Aber in anderen Urteilen wird das Sonderbetriebsvermögen als Betriebsvermögen der Gesellschaft bezeichnet¹⁹¹⁾. Das erscheint für den Bereich der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht ganz unberechtigt. Zwar kann die Zuständigkeit der Gesellschaft nicht wie beim Gesamthandsbetriebsvermögen mit der Gemeinschaft der Inhaber des Betriebsvermögens, der gesamthänderisch miteinander verbundenen Gesellschafter, begründet werden; wird aber der einzelne Gesellschafter als Mitunternehmer in die Einheit der Gesellschaft einbezogen, ist der Gesellschafter Mitunternehmer des gesamten einheitlichen Gewerbebetriebes der Gesellschaft und kann das Sonderbetriebsvermögen auch in der Einheitsbilanz der Gesellschaft dargestellt werden, so besteht die Berechtigung, insoweit vom Betriebsvermögen der Gesellschaft zu sprechen. Da jedoch anders als beim Gesamthandsbetriebsvermögen "Inhaber" des Sonderbetriebsvermögens allein der Eigentümer-Gesellschafter ist, wird die rechtliche Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens an ihn als wesentlich stärker als die Bindung an die Gesellschaft zu beurteilen sein. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist also das Sonderbetriebsvermögen sowohl dem Eigentümer-Gesellschafter als auch der Gesellschaft in dem angeführten Sinne zuzuordnen, wobei die Zurechnung an den Eigentümer-Gesellschafter überwiegt.

dd) Daß das Sonderbetriebsvermögen auch in die Gesellschaft einzubeziehen ist, hat für die Lösung einer Fallgruppe Bedeutung. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs¹⁹²⁾ war in dem

190) Siehe oben Anm.120.

191) Siehe unter anderem U.v.4.9.1961 -I 29/61 - HFR 1961 S.270;
U.v. 6.2.1962 -I 197/61 S- BStBl.1962 III S.190 (191 1.Sp. 1.Abs.);
U.v.22.1.1964 -VI 306/62 U- BStBl.1964 III S.158 (158 letzter Abs./159 1.Abs.).

192) Siehe oben S.37 f.

Fall, daß ein Gesellschafter ein ihm gehörendes, dem Betrieb der Gesellschaft dienendes Wirtschaftsgut an einen Mitgesellschafter übertrug, in vollem Umfang ein Realisierungsgewinn entstanden; denn das Wirtschaftsgut war nach der älteren Bilanzbündeltheorie aus dem einen Gewerbebetrieb des Eigentümer-Gesellschafter in den anderen Gewerbebetrieb des Mitgesellschafter übergegangen; das Wirtschaftsgut schied in vollem Umfang aus dem Betriebsvermögen des bisherigen Eigentümer-Gesellschafter aus, um in das Betriebsvermögen des nachfolgenden Eigentümer-Gesellschafter überzugehen. Entnahme und Gewinnverwirklichung waren damit zu bejahen.

Der Bundesfinanzhof hat einen solchen Fall - es handelte sich um die Übertragung des Bruchteils eines Grundstücks - entschieden¹⁹³⁾. Dieser Fall wies nur insofern eine Besonderheit auf, als es sich um eine vorweggenommene Erbfolge zwischen Vater und Sohn handelte. Der Bundesfinanzhof hat Entnahme und Gewinnverwirklichung mit im wesentlichen folgenden Begründung verneint¹⁹⁴⁾:

"Die 'Entnahme' ist ein Vorgang, durch den ein Wirtschaftsgut, das bisher dem Betrieb gewidmet war, aus dieser Bindung gelöst und in den außerbetrieblichen Vermögensbereich des Unternehmers überführt wird... Betrachtet man das Ergebnis ... nicht juristisch-konstruktiv, sondern mehr vom wirtschaftlichen Erfolg her, so ist der Bfin. zuzugeben, daß das ganze Grundstück vorher und nachher ausschließlich ihrem Betrieb gedient hat ... Das Finanzgericht beruft sich auf die sogenannte Bilanzbündeltheorie ... die ... bei folgerichtiger rechtstheoretischer Anwendung zu der Konstruktion und dem Ergebnis des Finanzgerichts führen kann. Der Bundesfinanzhof hat indessen, ... schon bisher mehrfach ... darauf hingewiesen, daß die Bilanzbündeltheorie zwar grundsätzlich richtig ist, daß sie aber nicht durch eine

193) U.v.31.1.1964 -VI 337/62 S- BStBl.1964 III S.240.

194) Siehe auch Blencke, S.47, der ebenfalls für die Fälle der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern von einem Personengeschafter auf den anderen Entnahme und Gewinnverwirklichung ablehnt.

zu starre Handhabung zu konstruktiven Überspitzungen führen darf ... Die Rechtsprechung hat wiederholt betont, daß der Begriff 'Gewinnverwirklichung' ein wirtschaftlicher Begriff sei ... Die Entnahme führt zu einer Gewinnverwirklichung, weil mit der Entnahme das Wirtschaftsgut den Kreis des steuerbaren Betriebsvermögens verläßt und die in ihm ruhenden stillen Reserven in diesem Augenblick erfaßt werden müssen, weil das später innerhalb des Privatvermögens nicht mehr geschehen kann. Diese Folge tritt hier indessen nicht ein."

Der Bundesfinanzhof stützt das Urteil auch noch auf die Erwägung, daß der Sohn später als Erbe des Betriebes das Grundstück zum Buchwert nach § 5 Abs.1 EStDV 1953 hätte übernehmen können und für den Fall der vorweggenommenen Erbfolge nichts anderes gelten könne.

Nach der neueren umgestalteten Bilanzbündeltheorie läßt sich die Begründung des Bundesfinanzhofs für das Ergebnis noch etwas anders formulieren, konstruktiv schärfer fassen. Das Sonderbetriebsvermögen ist nicht nur dem Eigentümer-Gesellschafter, sondern auch der Gesellschaft zuzurechnen. Wenn ein Gesellschafter Gegenstände des Sonderbetriebsvermögens an einen Mitgesellschafter überträgt, ist es demgemäß berechtigt, Entnahme wie Gewinnverwirklichung zu verneinen, weil das betreffende Wirtschaftsgut auch zukünftig zum Betriebsvermögen der Gesellschaft zählt. Dabei ist freilich unberücksichtigt geblieben, daß die Bindung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens an die Person des Eigentümer-Gesellschafters überwiegt. Es kann deshalb weder die Begründung des Bundesfinanzhofs noch die hier gegebene konstruktiv etwas modifiziertere als befriedigend und ausreichend für das gewonnene Ergebnis betrachtet werden¹⁹⁵⁾. Auch entsteht der

195) Mangold, BB 1965 S.578 (579 r.Sp.), bemerkt, daß mit dieser Bundesfinanzhofsentscheidung gegen den nur durch § 7 Abs.1 EStDV durchbrochenen Grundsatz verstoßen wird, daß stille Reserven bei dem Steuersubjekt zu erfassen sind, bei dem sie gebildet wurden.

Eindruck, daß es dem Bundesfinanzhof bei der Entscheidung darum ging, auf jeden Fall ein Ergebnis zu vermeiden, das zu der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage in Widerspruch gestanden hätte.

4. Die Annäherung an die bürgerlich-rechtliche Rechtslage

Soweit das nicht schon in den vorangegangenen Ausführungen geschehen ist, soll hier wegen der großen Bedeutung besonders auf das Verhältnis Steuerrecht und bürgerliches Recht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Bilanzbündeltheorie eingegangen werden.

a) Der Bundesfinanzhof hat auch für das Gebiet der Bilanzbündeltheorie ausdrücklich anerkannt, daß das Steuerrecht nur dann von der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage abweichen darf, wenn steuerrechtliche Sondervorschriften oder steuerrechtliche Besonderheiten eine abweichende Beurteilung gebieten:

"Die abweichende Auffassung des Finanzamts läßt die Rechtslage nach dem bürgerlichen Recht und dem Handelsrecht sowie die von den Gesellschaftern ernsthaft gewollte bürgerlich-rechtliche Gestaltung außer Betracht. Wie aber der Senat stets betont, muß das Steuerrecht an Rechtsformen, die die Steuerpflichtigen bürgerlich-rechtlich ernsthaft und wirksam gestalten, anknüpfen, solange nicht Sondervorschriften oder schwerwiegende steuerrechtliche Erwägungen eine Abweichung gebieten. Diese Bewertung ergibt sich aus den Grundsätzen der Einheit der Rechtsordnung und der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit ... Wie der Senat ... schon dargelegt hat, darf die grundsätzlich richtige Rechtsfigur der Bilanzbündeltheorie nicht ... zu Ergebnissen führen, die, ohne daß steuerrechtliche Besonderheiten es gebieten, dem bürgerlichen Recht und dem Handelsrecht widersprechen."¹⁹⁶⁾

196) U.v.29.11.1960 -I 117/60 S- BStBl.1961 III S.183 (184 l. Sp. vorletzter und letzter Abs.).

Und in dem Urteil vom 31. Januar 1964¹⁹⁷⁾ führt der Bundesfinanzhof aus:

"Sofern steuerrechtliche Besonderheiten es nicht zwingend gebieten, muß angestrebt werden, das Steuerrecht mit dem bürgerlichen Recht in Einklang zu halten."

b) Weiterhin hat der Bundesfinanzhof mehrmals die Aufspaltung bürgerlich-rechtlich einheitlicher Rechtsverhältnisse, insbesondere von Arbeitsverhältnissen, auf die einzelnen Gesellschaftler unter Berufung auf § 15 Nr.2 EStG abgelehnt¹⁹⁸⁾. Aus den zu diesem Fragenkreis - Aufspaltung von Rechtsverhältnissen - ergangenen Urteilen muß man schließen, daß der Bundesfinanzhof einer Aufspaltung von Rechtsverhältnissen sehr zurückhaltend gegenübersteht. Das stimmt mit der Tendenz in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs überein, die Einheit der Gesellschaft zu betonen. Auch in den Fällen der Pensionsrückstellungen für einen geschäftsführenden Personengesellschafter kann keine Aufspaltung der Rechtsverhältnisse mehr angenommen werden, nachdem der Bundesfinanzhof sich von seiner früheren Rechtsprechung¹⁹⁹⁾ und der des Reichsfinanzhofs abgewandt hat und jene Pensionsrückstellungen steuerlich nicht mehr anerkennt²⁰⁰⁾. Der Bundesfinanzhof begründet seine neuere Rechtsprechung zu dieser Frage folgerichtig unter anderem damit, daß nach § 15 Nr.2 EStG sowohl eine Gehaltsabrede als auch eine Ruhegehaltsabrede eine Vereinbarung der Gesellschaftler über die Verteilung des Gewinnes darstelle.

197) VI 337/62 S- BStBl.1964 III S.240.

198) U.v. 6. 5.1952 -I 17/52 U- BStBl.1952 III S.183 (184);
U.v.25. 9.1956 -I 256/55 U- BStBl.1957 III S.2 (5 l. Sp. 1.Abs.);
U.v.15.11.1957 -VI 43/56 U- BStBl.1958 III S.68;
U.v.28. 9.1958 -I 71/57 U- BStBl.1958 III S.112;
U.v. 2. 8.1960 -I 221/59 U- BStBl.1960 III S.408 (409 l.Sp. letzter Abs.).

199) U.v. 8.10.1957 -I 347/56 U- BStBl.1957 III S.440;
U.v.30. 9.1958 -I 59/58 - DB 1958 S.1259;
U.v.16. 6.1959 -I 141/58 U- BStBl.1962 III S.271;
U.v.15. 3.1963 -VI 327/60 U- BStBl.1963 III S.297.

200) U.v.16. 2.1967 -IV R 62/66 - BStBl.1967 III S.222.

Im einzelnen kann aber eine so klare Auslegung wie bei der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs²⁰¹⁾ nicht getroffen werden, weil der Bundesfinanzhof entsprechende Fälle nicht zu entscheiden hatte. In den zu der Fallgruppe bb)^{201a)} zählenden Fällen, in denen, bürgerlich-rechtlich gesehen, Rechtsverhältnisse zwischen verschiedenen selbständigen Rechtsträgern vorhanden sind, wird angenommen werden können, daß der Bundesfinanzhof solche Rechtsverhältnisse aufspaltet, zumindest "dem Grunde nach" anerkennt; es kann allerdings nicht ganz ausgeschlossen werden, daß er in diesen Fällen der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage in vollem Umfang folgt. Das gleiche gilt für die Fälle der ausnahmsweisen Anerkennung schuldrechtlicher Beziehungen im Verhältnis von Gesellschaft zu Gesellschaftern der Gruppe cc)^{201a)}, z.B. ein Gesellschafter löst eine Nachnahme für die Gesellschaft ein.

Der Auffassung von Kraneis, daß eine Aufspaltung von Rechtsverhältnissen nur im Fall der steuerlichen Anerkennung von Pensionszusagen eintrete, der oben²⁰²⁾ für den Bereich der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs widersprochen werden mußte, könnte demgemäß für den Bereich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur mit sehr erheblichen Bedenken gefolgt werden.

c) Eine Annäherung an die handelsrechtliche Rechtsgestaltung hat auch dadurch stattgefunden, daß der Bundesfinanzhof es ablehnte, auf Grund der Bilanzbündeltheorie etwa Abschreibungen zu verschiedenen Sätzen durch jeden einzelnen Gesellschafter zuzulassen, sondern entschied²⁰³⁾, daß die Geschäftsführung der Personengesellschaft in allen Fällen, in denen dem Kaufmann eine gewisse Entscheidungsfreiheit eingeräumt ist - wie bei Abschreibungen und der Bildung von Rück-

201) Siehe oben S. 26-40 die Ausführungen über die relative Schranke der Bilanzbündeltheorie.

201a) Der Einteilung oben S. 28 f.

202) S. 40.

203) Siehe das Urteil oben Anm. 121 und das Zitat aus dieser Entscheidung oben S. 47 f.

stellungen-, von der Entscheidungsbefugnis einheitlich Gebrauch zu machen hat. Eine Ausnahme bilden nur Abschreibungsvorschriften und Bewertungsvorschriften oder andere Regelungen, die eine persönliche Vergünstigung darstellen²⁰⁴⁾. Der Bundesfinanzhof begründet sein Ergebnis damit, den Vorrang der Einheitsbilanz der Gesellschaft gegenüber den Sonderbilanzen der Gesellschafter wahren zu müssen, und mit Gründen der praktischen Handhabung.

Der Reichsfinanzhof hatte zu dieser Frage keine Stellungnahme bezogen. Es läßt sich aber nicht ausschließen, daß er in dieser Hinsicht ebenso wie der Bundesfinanzhof entschieden hätte, wenn auch eine solche Entscheidung in Widerspruch zu der Konzeption der älteren Bilanzbündeltheorie gestanden hätte, da weder die absolute noch die relative Schranke der Bilanzbündeltheorie durch eine solche Rechtsprechung berührt worden wäre²⁰⁵⁾.

d) Schließlich ist noch auf eine Wendung in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hinzuweisen, die eine erhebliche Rolle spielt, die der Bundesfinanzhof dazu benutzt, um mit der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage übereinstimmende Ergebnisse zu erzielen: Die Folgerungen, die gedanklich aus der Bilanzbündeltheorie hergeleitet werden könnten, dürfen nicht überspannt werden; die Bilanzbündeltheorie dürfe

204) Etwas anderes kann nicht aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11.1.1963 -VI 20/62 S- BStBl.1963 III S.236 geschlossen werden. Dort hat er entgegen dem Urteil vom 29.1.1959 -VI 240/57 U- BStBl.1959 III S.154, um nicht eine den besonderen Zwecken der Förderung des Wohnungsbaues entgegenstehende Rechtsprechung zu betreiben, entschieden, daß bei Grundstücksgemeinschaften in der Form der schlichten Rechtsgemeinschaft nach den §§ 741 ff. BGB jedes Mitglied der Gemeinschaft von der Sonderabschreibungsbefugnis des § 7b EStG, die keine persönliche Begünstigung darstellt, nach eigenem Ermessen Gebrauch machen darf. In der Entscheidung vom 25.11.1965 -IV 185/65 S- BStBl.1966 III S.90 hat der Bundesfinanzhof diese Grundsätze auch auf den Gesellschafter einer Personengesellschaft angewandt.

205) Vgl. oben S.29 f. und S. 31 f.

nicht durch starre Handhabung zu konstruktiven Überspitzungen führen²⁰⁶⁾.

5. Die Bedeutung der neueren Bilanzbündeltheorie

- a) Für den steuerrechtlichen Gewinnbegriff ist die neuere Bilanzbündeltheorie ohne wesentliche Bedeutung. Diese Folgen ergeben sich regelmäßig unmittelbar aus § 15 Nr.2 EStG. Wenn oben²⁰⁷⁾ vier verschiedene Auswirkungen der Bilanzbündeltheorie auf den steuerlichen Gewinnbegriff aufgezeigt wurden, so handelt es sich bei den dort unter bb) und cc) aufgeführten um solche, die durch den erweiterten Betriebsvermögensbegriff bedingt sind²⁰⁸⁾ und die deshalb hier zu den Auswirkungen dieses Betriebsvermögensbegriffes gezählt werden.
- b) Ebenso ist die Bilanzbündeltheorie für die etwa bei der Realteilung²⁰⁹⁾ oder der Aufteilung von Steuervergünstigungen²¹⁰⁾ entstehenden Fragen ohne Bedeutung; der Bundesfinanzhof hat diese Fälle hauptsächlich mit nicht auf der Bilanzbündeltheorie beruhenden Überlegungen gelöst. Alle derartigen Fragen können auch besser mit Hilfe einer vernünftigen wirtschaftlichen Betrachtungsweise befriedigend gelöst werden²¹¹⁾.

-
- 206) U.v.14. 1.1958 -I 159/57 U- BStBl.1958 III S.75 (76 r.Sp. letzter Abs.);
U.v.29. 1.1959 -VI 240/57 U- BStBl.1959 III S.154 (155 1.Sp. 4.Abs.);
U.v.29.11.1960 -I 117/60 S- BStBl.1961 III S.183 (184 1.Sp. letzter Abs.);
U.v.20. 3.1962 -I 39/61 U- BStBl.1962 III S.337 (338 1.Abs.);
U.v.31. 1.1964 -VI 337/62 S- BStBl.1964 III S.240 (241 1.Sp. vorletzter Abs.).
- 207) S.16 f.
- 208) Vgl. oben Anm.35.
- 209) Vgl. U.v.17.5.1960 -I 165/59 - StRK § 16 EStG R.15;
U.v. 2.10.1962 -I 256/61 U- BStBl.1962 III S.513;
U.v. 5. 7.1963 -VI 333/61 U- BStBl.1963 III S.492.
- 210) Vgl. U.v.6.5.1952 -I 17/52 U- BStBl.1952 III S.183.
- 211) Vgl. Blencke, S.47; auch unten S.107 f.

c) Die Bedeutung der neueren Bilanzbündeltheorie erstreckt sich im wesentlichen auf den erweiterten Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaften und die mit diesem zusammenhängenden Folgen. Welche Auswirkungen der erweiterte Betriebsvermögensbegriff im einzelnen hat, soll den Gegenstand der folgenden Ausführungen bilden. Dabei soll zunächst auf die allgemeinen steuerlichen Auswirkungen (aa) und dann darauf eingegangen werden, welche Übertragungsvorgänge von dem erweiterten Betriebsvermögensbegriff erfaßt werden (bb).

aa) aaa) Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff kann vor allem die bei den Übertragungsvorgängen - Veräußerung und unentgeltliche Überführung von Wirtschaftsgütern in andere Vermögen - entstehenden Realisierungsgewinne (oder -verluste) auslösen; solche Realisierungsgewinne können besonders bei der Übertragung von Grundstücken auftreten. Dabei kann sich auch die Bestimmung des § 6 Abs.1 Nr.5 EStG ungünstig auswirken.

bbb) Durch den Verlust der Steuervergünstigung des § 10a EStG bei Entnahmen von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens können weitere steuerlich ungünstige Folgen überhaupt erst eintreten oder verstärkt werden (da Entnahmen zu den Übertragungsvorgängen zählen).

ccc) Ferner führen die Realisierungsgewinne gemäß § 7 GewStG zu einer Erhöhung der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag²¹²⁾. Es sind allerdings solche Realisierungsgewinne auszunehmen, die durch Übertragungsvorgänge innerhalb der Gesellschaft entstehen²¹³⁾, da die Erfassung derartiger Realisierungsgewinne dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer widersprechen würde²¹⁴⁾.

212) Vgl. Böttcher, RWP-BI.14 D ESt II B 7/61.

213) In der Übersicht oben S.23 sind die Übertragungsvorgänge im Rahmen von B.I.1. und 2. Dagegen erhöhen Realisierungsgewinne bei Übertragungsvorgängen zwischen B.I. 2. und II. die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag.

214) Siehe dazu Lenski in Lenski-Steinberg, GewStG § 7 Anm.11 (und 15).

ddd) Bestehen Forderungen im Verhältnis Gesellschaft zu Gesellschaftern, z.B. ein Gesellschafter besitzt Forderungen aus Warenlieferungen gegen die Gesellschaft oder löst eine Nachnahme für die Gesellschaft ein, und wird die Gesellschaft zahlungsunfähig, so kann der Gesellschafter, wenn man voraussetzt, daß der Bundesfinanzhof solche Fälle wie der Reichsfinanzhof "dem Grunde nach" anerkennt²¹⁵⁾, die Forderungen nur teilweise abschreiben.

eee) Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff kann sich auch - allerdings nur in Ausnahmefällen - auf die Gewerbesteuer nach dem Gewerbekapital erhöhend auswirken. Gemäß § 12 Abs.1 GewStG ist das nach den §§ 54, 56 Abs.1 Nr.5 BewG in Verbindung mit § 21 Abs.1 Nr.2 BewG als Einheitswert festgestellte (erweiterte) Betriebsvermögen der Gesellschaft unter Berücksichtigung der sich aus § 12 Abs.2 bis 4 GewStG ergebenden Änderungen für die Gewerbesteuer nach dem Gewerbekapital maßgebend. Wegen der sich aus den Absätzen 2 und 3 des § 12 GewStG ergebenden Hinzurechnungen und Kürzungen beschränkt sich aber der Einfluß des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes auf die Gewerbesteuer nach dem Gewerbekapital auf Ausnahmefälle. Weder bei Darlehen (§ 12 Abs.2 Nr.1 GewStG) noch bei Grundstücken (§12 Abs.3 Nr.1 GewStG) noch bei nicht in Grundstücken bestehenden Wirtschaftsgütern (§ 12 Abs.2 Nr.2 GewStG) ist es erheblich, ob sich die Wirtschaftsgüter im Eigentum eines Gesellschafters oder außenstehenden Dritten befinden. Der bedeutendste Ausnahmefall ist wohl der, daß eine zum Sonderbetriebsvermögen zählende Beteiligung von weniger als 25 % an einer Gesellschaft im Sinne des § 2 Abs.2 Nr.2 GewStG vorliegt und damit eine Kürzung des Einheitswertes des Gewerbebetriebes der Gesellschaft um diese Beteiligung nach § 12 Abs.3 Nr.2a GewStG ausscheidet. So lag der Sachverhalt im Urteil vom 10. April 1964²¹⁶⁾: Die Komplementäre einer KG waren mit weniger als 25 % der Kuxe an einer

215) Siehe dazu oben S.68.

216) III 255/60 U- BStBl.1964 III S.354.

Gewerkschaft beteiligt, und diese Beteiligung war zum Sonderbetriebsvermögen der KG zu rechnen.

fff) Für die Vermögensteuer hat das erweiterte Betriebsvermögen geringe Bedeutung. Da es beim sonstigen Vermögen Freibeträge gibt, die beim Betriebsvermögen nicht gelten, kann sich der erweiterte Betriebsvermögensbegriff nur auswirken, soweit sich sonst das Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der Freibeträge für das sonstige Vermögen gehalten hätte.

ggg) Für die Grundsteuer ist die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen ohne Bedeutung. Auf diese Steuer kann sich daher der erweiterte Betriebsvermögensbegriff nicht auswirken.

hhh) In besonderem Maße hat demgemäß der erweiterte Betriebsvermögensbegriff bei Übertragungsvorgängen steuerliche Auswirkungen: Realisierungsgewinne (aaa), den Verlust der Steuerbegünstigung des § 10a EStG (bbb) und erhöhte Gewerbesteuern nach dem Gewerbeertrag (ccc) kann er nach sich ziehen.²¹⁷⁾

bb) Weil sich die Bedeutung des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes besonders auf Übertragungsvorgänge erstreckt, soll untersucht werden, welche Übertragungsvorgänge von diesem Betriebsvermögensbegriff beeinflusst werden.

aaa) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs treten die steuerlich ungünstigen Folgen des erweiterten Betriebsvermögens vor allem bei zwei wichtigen Übertragungsvorgängen, die Entnahmefälle sind, ein: bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung²¹⁸⁾ von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens an einen außenstehenden Dritten und bei der Überführung solcher Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen des Eigentümer-Gesellschafters.

217) Siehe zur Bedeutung der Bilanzbündeltheorie auch Mangoldt, BB 1965 S.578 (580 und 581 l.Sp.).

218) Unentgeltliche Übertragung bedeutet Überführung zum Buchwert, während in den Fällen der entgeltlichen Übertragung zu einem über (oder unter) dem Buchwert liegenden Preis veräußert wird.

bbb) Im Fall der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens an einen Mitgesellschafter liegt keine Entnahme mehr vor. Aus denselben Gründen wird auch für den Fall der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsbetriebsvermögen der Gesellschaft und für den umgekehrten Fall vom Gesamthandsbetriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen eine Entnahme verneint werden müssen. Ebenso werden die Fälle zu beurteilen sein, daß ein Gesellschafter, der Mitunternehmer zweier Gesellschaften ist, ein Wirtschaftsgut aus dem Sonderbetriebsvermögen der einen Personengesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen der anderen Gesellschaft (unentgeltlich) überführt oder daß ein solches Wirtschaftsgut in ein Einzelunternehmen des Eigentümer-Gesellschafters oder umgekehrt aus einem Einzelunternehmen in das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft (unentgeltlich) verbracht wird; denn nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stellt die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen eines Kaufmanns in ein anderes Betriebsvermögen desselben Kaufmanns im allgemeinen keine Entnahme dar²¹⁹⁾. In den Fällen bbb) hat somit der erweiterte Betriebsvermögensbegriff keine nachteiligen steuerlichen Auswirkungen.

ccc) Vielmehr treten sogar für den Steuerpflichtigen günstigere Auswirkungen im Verhältnis zu einer dem bürgerlichen Recht angeglichenen steuerlichen Beurteilung bei zwei allerdings nicht sehr bedeutsamen, unter bbb) fallenden Übertragungsvorgängen ein: in den Fällen der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsbetriebsvermögens in das Sonderbetriebsvermögen derselben Gesellschaft und bei der (unentgeltlichen) Überführung von Vermögensgegenständen aus einem Einzelunternehmen eines Gesellschafters in das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft. In beiden Fällen wären bei einer dem bürgerlichen Recht folgenden steuerlichen

219) U.v. 7. 2.1964 -VI 19/63 U- BStBl.1964 III S.328;
U.v.30. 9.1960 -VI 137/59 U- BStBl.1960 III S.489;
U.v.12.12.1951 -I 115/51 U- BStBl.1952 III S. 79.

Beurteilung Entnahmen mit allen steuerlichen Folgen zu bejahen, während nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der betriebliche Bereich nicht verlassen wird und damit eine Entnahme ausscheidet.

ddd) Wird ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsbetriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft, deren Mitunternehmer der Eigentümer-Gesellschafter ist, unentgeltlich eingebracht, so entsteht kein Realisierungsgewinn; bei entgeltlicher Übertragung ist ebenfalls ein Realisierungsgewinn zu verneinen, wenn dieser Gewinn im betrieblichen Bereich verbleibt²²⁰⁾.

eee) In den Fällen der entgeltlichen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen an einen Mitgesellschafter ist nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12. April 1967²²¹⁾ ein Veräußerungsgewinn im vollem Umfange anzunehmen. Aus dieser Entscheidung muß geschlossen werden, daß auch in den Fällen der entgeltlichen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsbetriebsvermögen derselben Gesellschaft und von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsbetriebsvermögens in das Sonderbetriebsvermögen derselben Gesellschaft jedenfalls teilweise Veräußerungsgewinne verwirklicht werden.

fff) Unklarheit über die Rechtslage besteht dagegen in den Fällen der unentgeltlichen wie der entgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsbetriebsvermögens in das Sonderbetriebsvermögen einer anderen Personengesellschaft, wenn der Eigentümer-Gesellschafter an beiden Gesellschaften als Mitunternehmer beteiligt ist. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs läßt keine Schlüsse zu, ob eine Entnahme in vollem Umfang oder teilweise anzunehmen ist.

220) Siehe dazu entsprechend das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.2.1964 -VI 19/63 U- BStBl.1964 III S.328, das den Fall der entgeltlichen Einbringung von Vermögensgegenständen aus einem Einzelunternehmen in eine OHG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten behandelt.

221) VI R 187/66 - BStBl.1967 III S.419.

ggg) Zusammenfassend ergibt sich, daß vor allem in den bedeutenden Übertragungsfällen aaa), weiterhin bei den Übertragungsfällen eee) und möglicherweise auch bei den meisten Übertragungsfällen fff) der erweiterte Betriebsvermögensbegriff für den Steuerpflichtigen ungünstige Ergebnisse hat. Im Vergleich zu einer der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage angeglichenen steuerlichen Beurteilung hat der erweiterte Betriebsvermögensbegriff günstigere Auswirkungen für den Steuerpflichtigen in den Fällen ccc). In einer Reihe vor allem unentgeltlicher Übertragungsvorgänge bbb) und ddd) gleicht das steuerliche Ergebnis dem nach der bürgerlich-rechtlichen Betrachtungsweise; das ist wesentlich auf das Urteil vom 31. Januar 1964 zurückzuführen.

Insgesamt gesehen - aa) und bb) - überwiegen die für den Steuerpflichtigen ungünstigen Folgen bei weitem.

6. Zusammenfassung

Der Bundesfinanzhof hat die durch den Reichsfinanzhof geschaffene Bilanzbündeltheorie grundlegend umgestaltet. Schon der Name Bilanzbündeltheorie ist nicht mehr gerechtfertigt, da grundsätzlich der Einheitsbilanz der Gesellschaft der Vorzug zu geben ist²²²⁾. Im Schrifttum ist diese Änderung der Bilanzbündeltheorie durch den Bundesfinanzhof nicht genügend gewürdigt worden²²³⁾.

222) Littmann bezeichnet die Bilanzbündeltheorie nach den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 15. November 1957 (siehe oben Anm.120) und vom 14. Januar 1958 (siehe oben Anm.121) als praktisch tot (Inf. 1962 S.81 r.Sp.), während Gnam davon spricht, daß die Bilanzbündeltheorie anscheinend aufgegeben ist (Bilanzsteuerrecht Nr.97 S.4); siehe weiterhin Eisenberg, BB 1964 S.1038 (1041 l.Sp. 3.Abs. und letzter Abs.) und Paulick, FR 1964 S.294 (295 f.).

223) Im Gegensatz zu den in der Anm.222 aufgeführten Autoren, die allerdings auch nicht alle ausreichend der seit 1957 geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Bilanzbündeltheorie Rechnung tragen, stehen eine Reihe anderer Autoren der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs noch sehr zurückhaltend gegenüber und ziehen nicht die erforderlichen Folgen (vgl. Boettcher, Stuw 1965 Sp.35 (49 ff.); Falk in Blümich-Falk, EStG § 15 Anm.9 b; Heuer in Herrmann-Heuer, EStG § 15 Anm.27 e).

Die neuere vom Bundesfinanzhof gestaltete Bilanzbündeltheorie besagt, daß jeder Gesellschafter Mitunternehmer (Unternehmer) des gesamten Gewerbebetriebes der Gesamthandsgesellschaft ist, daß er als solcher dem Einzelkaufmann gleichzustellen ist und daß der Einheitsbilanz der Gesellschaft primäre Bedeutung zukommt²²⁴⁾.

In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist das Bestreben erkennbar, möglichst weitgehend in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen und bürgerlich-rechtlichen Rechtslage zu entscheiden: Nur wenn Sondervorschriften oder steuerrechtliche Besonderheiten es zwingend gebieten, soll eine Abweichung von der bürgerlich-rechtlichen Ordnung gestattet sein, die Einheit der Gesellschaft und damit ihre eigenständige Bedeutung wird betont, von Abschreibungs- und ähnlichen Befugnissen soll nur einheitlich Gebrauch gemacht, bei der Aufspaltung von Rechtsverhältnissen einschränkend verfahren werden²²⁵⁾.

Auch der steuerrechtliche Betriebsvermögensbegriff ist von diesen Bestrebungen des Bundesfinanzhofs beeinflußt worden, nicht abweichend von der bürgerlich-rechtlichen Rechtsgestaltung zu entscheiden: Der Bundesfinanzhof hat den Personengesellschaften wieder das steuerliche Gesamthandsbetriebsvermögen zugestanden und das Sonderbetriebsvermögen des Eigentümer-Gesellschafter in die Personengesellschaft einbezogen. Nutzen nicht alle Gesellschafter in etwa gleichem Umfang, sondern nutzt ein Gesellschafter Gegenstände des Gesamthandsbetriebsvermögens zu privaten Zwecken, so gehört der Gegenstand bei entsprechender bürgerlich-rechtlicher Gestaltung weiterhin zum Gesamthandsbetriebsvermögen der Gesellschaft, und nur die Nutzung ist entnommen. Schließlich zeugt auch die Entscheidung des Bundesfinanzhofs, daß in der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens an einen Mitgesellschafter keine Entnahme zu erblicken ist²²⁶⁾, von dem Willen des Bundesfinanzhofs, wenn

224) Siehe oben S.55.

225) Siehe oben S.66-70.

226) Siehe oben Anm.193.

schon nicht den steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriff selbst dem Handelsrecht und dem bürgerlichen Recht voll anzugleichen, so doch wenigstens die sich aus diesem Betriebsvermögensbegriff ergebenden abweichenden Folgerungen nach Möglichkeit zu vermeiden²²⁷⁾.

Die Bedeutung der Bilanzbündeltheorie beschränkt sich heute, nachdem der Bundesfinanzhof auch die Rechtsprechung zur steuerlichen Anerkennung von Pensionsrückstellungen für geschäftsführende Personengesellschafter geändert hat²²⁸⁾, im wesentlichen auf den erweiterten Betriebsvermögensbegriff und die mit diesem zusammenhängenden Folgen. Dieser Vermögensbegriff wirkt sich vor allem auf Übertragungsvorgänge aus.

Materielle Unklarheiten bringt der erweiterte Betriebsvermögensbegriff bei einem Teil der Übertragungsfälle²²⁹⁾ und in mehreren Fällen mit sich, bei denen es um die Frage der Aufspaltung von Rechtsverhältnissen, der teilweisen oder völligen Anerkennung der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage geht²³⁰⁾.

Dazu kommen materiell-rechtliche Unklarheiten, die durch das Vorhandensein des Sonderbetriebsvermögens bedingt sind, die sich in jedem einzelnen Fall einstellen können, wenn solches Vermögen gegeben ist. Derartige Unklarheiten können z.B. auftreten, wenn es um Sonderabschreibungen oder um die Frage geht, wer die bei der Entnahme eines Wirtschaftsgutes des Sonderbetriebsvermögens entstehende, unter Umständen erheblich höhere Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag im Innenverhältnis der Gesellschafter zu tragen hat.

Ferner ist die Ausdrucksweise des Bundesfinanzhofs nicht immer eindeutig und der gewandelten Rechtslage angepaßt. So führt der Bundesfinanzhof weiterhin in einer Reihe von Entscheidungen die Grundsätze der älteren Bilanzbündeltheorie

227) Vgl. oben S.56-66.

228) Siehe oben S.67.

229) Siehe oben S.75.

230) Siehe oben S.67 f.

auf, die nicht mehr gelten; und wenn er in mehreren Urteilen feststellt, daß die grundsätzlich richtige Rechtsfigur der Bilanzbündeltheorie auch "in Zukunft" gelte, so kann damit nur die neuere umgestaltete Bilanzbündeltheorie gemeint sein, obwohl das aus der Ausdrucksweise nicht hervorgeht²³¹⁾. Desgleichen ist mit der Wendung, daß die Bilanzbündeltheorie nicht überspitzt werden dürfe, die inhaltlich wenig besagt, nicht der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit gedient.

Es ist bemerkenswert, daß das Ergebnis, wie es die absolute Schranke der älteren Bilanzbündeltheorie bereits Anfang der dreißiger Jahre gesetzt hat, noch heute gilt: Die gesellschaftereigenen, dem Betrieb der Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter werden zum Betriebsvermögen und die entsprechenden Vergütungen zum steuerlichen Gewinn gerechnet. Die Begründung für dieses Ergebnis hat sich allerdings erheblich gewandelt²³²⁾.

III. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte

Entscheidungen der Finanzgerichte, die sich gegen den erweiterten Betriebsvermögensbegriff wenden, sind - soweit ersichtlich - im Laufe der letzten Jahre nicht ergangen. Dagegen haben sich das Finanzgericht Düsseldorf (Kammern in Köln)²³³⁾, das Hessische Finanzgericht Kassel²³⁴⁾ und das Finanzgericht Rheinland-Pfalz^{234a)}, wenn auch mit unterschiedlicher Begründung, für die Beibehaltung des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes der Personengesellschaften ausgesprochen.

231) Vgl. oben S.55.

232) Siehe oben S.58-61.

233) U.v.11.9.1964 -VIII 29/64 F- EFG 1964 S.587
(nicht rechtskräftig);

234) U.v.27.8.1964 -I 1188/63 - EFG 1964 S.589
(nicht rechtskräftig);
U.v.29.6.1965 -IV 748/63 - BB 1965 S.1058
(nicht rechtskräftig).

234a) U.v. 5.4.1966 -II 137 - 138/63 - EFG 1966 S.452
(rechtskräftig).

C. Die Stellungnahme des Schrifttums zum erweiterten Betriebsvermögensbegriff

I. Das Verhältnis des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes zur bürgerlichen Rechtsordnung; die Bedeutung von § 5 EStG; der Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für das Steuerrecht

1. Einen weiten Raum nehmen in dem am erweiterten Betriebsvermögensbegriff Kritik übenden Schrifttum die Erörterungen ein über das Verhältnis des im Steuerrecht erweiterten Betriebsvermögens der Personengesellschaften zu der handelsrechtlichen und bürgerlich-rechtlichen Rechtslage, zu § 5 EStG und zu dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für das Steuerrecht²³⁵⁾.

a) Im Schrifttum wird gerügt, daß der erweiterte Betriebsvermögensbegriff in Widerspruch zu der bürgerlich-rechtlichen Rechtsordnung stehe. Nach Handelsrecht (§39 HGB) habe jeder Kaufmann *s e i n* Vermögen jährlich auszuweisen; es sei einem Einzelkaufmann untersagt, Gegenstände, die ihm nicht gehören, in die Bilanz aufzunehmen. Gemäß § 6 HGB würden die für Einzelkaufleute geltenden Vorschriften auch auf Personengesellschaften angewandt. Bei den Personengesellschaften könne demgemäß nur eigenes Vermögen bilanziert werden. Das sei nach Handelsrecht wie nach bürgerlichem Recht aber nur das Gesamthandsvermögen, das scharf von dem sonsti-

235) Siehe zu den folgenden Ausführungen 1.a) bis c)
Schmidt-Rux, StbJb.1963/64 S.273 (277 f., 279, 280-282, 295 f., 297);
Paulick, FR 1964 S.294 (297 r.Sp. und 298 r.Sp.);
Mangold, BB 1965 S.578 (579 l.Sp. und 581 l.Sp.);
Mutze, BB 1964 S.30 (33 r.Sp. und 34 l.Sp. 2.Abs.);
Fink, StbJb.1955/56 S.525 (532-535);
Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften S.59;
Gnam, Bilanzsteuerrecht Nr.97 S.5 Anm.1;
Römer, DB 1958 S.1082; BB 1957 S.1267;
Mauve, BB 1965 S.415 (416 l.Sp.);
Bramann, Inf.1965 S.161;
Fischer, FR 1955 S.435 (437).

gen Vermögen eines Gesellschafters zu trennen sei. Würde z.B. ein im Alleineigentum eines Kommanditisten stehendes Wirtschaftsgut in die Steuerbilanz der KG aufgenommen, so würde damit diesem handelsrechtlichen Verbot (§ 39 in Verbindung mit § 6 HGB) zuwidergehandelt. Die Verantwortlichen machten sich eines Konkursvergehens schuldig, wenn durch eine solche Bilanzierung Gläubiger getäuscht und geschädigt würden.

Der erweiterte steuerliche Betriebsvermögensbegriff widerspreche den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, da allein das Gesamthandsvermögen das nach diesen Grundsätzen ermittelte Betriebsvermögen der Gesellschaft sei.

Die Aufnahme von Wirtschaftsgütern, die nur im Eigentum eines oder einzelner Gesellschafter stehen, in die Steuerbilanz der Gesellschaft stelle außerdem einen Verstoß gegen die Grundsätze der Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit dar²³⁶⁾.

b) Nach dem durch das Einkommensteuergesetz 1955²³⁷⁾ neu gefaßten § 5 EStG sei bei der steuerlichen Gewinnermittlung ausdrücklich von dem nach den "handelsrechtlichen" Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten Betriebsvermögen auszugehen. Da das Gesamthandsvermögen bei Personengesellschaften dieses Betriebsvermögen sei, verstoße der erweiterte Betriebsvermögensbegriff gegen § 5 EStG.

c) Von der eindeutigen handelsrechtlichen und bürgerlich-rechtlichen Rechtslage könne nach dem Grundsatz der Maßgeb-

236) Siehe zum letzteren Schmidt-Rux, StbJb.1963/64 S.273 (307);

Bramann, Inf.1963 S.404, der seine Kritik am erweiterten Betriebsvermögen auf die Aufnahme von Grundstücken in die Gesellschaftsbilanz beschränkt, die einem Kommanditisten gehören. Man wird diese Kritik am erweiterten Betriebsvermögensbegriff aber auf alle Wirtschaftsgüter erstrecken können, die nicht persönlich haftenden Gesellschafter gehören.

237) Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16.12.1954 BGBl. 1954 I S.373 (374).

lichkeit des bürgerlichen Rechts für das Steuerrecht nur abgewichen werden, wenn steuerliche Sondervorschriften oder Besonderheiten es zwingend geböten. Paulick formuliert das folgendermaßen²³⁸⁾:

"Privat- und Steuerrecht sind aber dort aufs engste verbunden, wo das Steuerrecht nicht nur an die gegebenen Lebensverhältnisse und damit auch an ihre zivilrechtliche Ordnung anknüpft, sondern den Steuergegenstand prinzipiell nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts bestimmt. Zwar schließt auch eine solche Verbindung nicht schlechthin steuerrechtliche Abweichungen von der zivilrechtlichen Gestaltung im einzelnen aus. Es muß aber die Abweichung sachlich hinreichend gerechtfertigt sein und auf überzeugenden Gründen beruhen ..."

Durch das Steuerrecht sei jedoch eine Abweichung von der bürgerlich-rechtlichen Rechtsordnung nicht geboten. Paulick²³⁹⁾ ist auch mit Bühler²⁴⁰⁾ der Auffassung, daß das Steuerrecht keine vom bürgerlichen Recht abweichende Behandlung der Personengesellschaften vornehme.

Auch die Erwägung, daß möglichen Steuerumgehungen entgegengetreten werde, rechtfertige nicht die Abweichung von der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage. Die vorhandenen Möglichkeiten zur Verhinderung von Steuerumgehungen, insbesondere § 6 StAnpG, genügten zur Abwehr mißbräuchlicher Rechtsgestaltungen²⁴¹⁾.

2. Im Schrifttum wird demgegenüber auch der Standpunkt vertreten, daß die Abweichung des erweiterten Betriebsvermögens-

238) FR 1964 S.294 (296 r.Sp., 297 l.Sp.); Paulick hat diese Ausführungen dem Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 24.1.1962-1 BvR 845/58 - BVerfGE 13 S.331 (340) entnommen und die verfassungsrechtlichen Erörterungen in das Steuerrecht übertragen.

239) Ebenda S.294 r.Sp./295.

240) Steuerrecht der Gesellschaften S.60.

241) Siehe zum letzteren Schmidt-Rux, StbJb.1963/64 S.273 (305); Römer, BB 1959 S.1301 (1302 r.Sp.); derselbe, DB 1958 S.1082 (1083 r.Sp.).

begriffes vom bürgerlichen Recht durch das Steurrecht begründet sei.

a) § 5 EStG spreche von Gewerbetreibenden, und das seien im Einkommensteuerrecht die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft. Deshalb sei es nicht zwingend, im Steuerrecht (entsprechend den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung) bei Gesellschaften nur Gesamthandsvermögen als Betriebsvermögen zuzulassen²⁴²⁾.

b) Der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Handelsrechts für das Steuerrecht werde durch steuerrechtliche Sonderverschriften durchbrochen. Dabei sei insbesondere § 15 Nr.2 EStG eine solche besondere Vorschrift²⁴³⁾.

Eisenberg wendet sich gegen die Auffassung, daß den Steuerumgehungen durch § 6 StAnpG und den anderen der Verwaltung zur Verfügung stehenden Mitteln wirksam begegnet werden könne²⁴⁴⁾.

c) Was die mögliche Verletzung der Grundsätze der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit durch das erweiterte Betriebsvermögen in der Steuerbilanz angeht, so vertritt Eisenberg folgende Ansicht: Dem könne schon dadurch entgegengetreten werden, daß in der Steuerbilanz kenntlich gemacht werde, daß das Wirtschaftsgut nur einem oder einigen Gesellschaftern gehöre oder daß eine Handelsbilanz vorgelegt werde²⁴⁵⁾.

II. § 15 Nr.2 EStG; die "Gesamtbetriebstheorie"; weitere steuerrechtliche Erwägungen

1. In den Ausführungen der Gegner des erweiterten Betriebs-

242) Littmann, EStG §§4, 5 Anm.617 e;
Stormberg, DStR 1965 § 123 (124 3.Abs.);
vgl. weiterhin Felix, DStR 1964 S.307 (311 r.Sp.);
Ameely, FR 1958 S.296 (299 r.Sp.).

243) Eisenberg, BB 1964 S.1038 (1041 r.Sp.);
weiterhin Stormberg, DStR 1965 S.123 (r.Sp. und 124),
der im Wege einer Gesamtauslegung des EStG zu einer
steuerlichen Sonderregelung kommt; ähnlich Baltzer,
DStZ A 1954 S.187 (189 l.Sp., 191).

244) BB 1964 S.1038 (1042).

245) Ebenda S.1042 l.Sp.

vermögensbegriffes nimmt § 15 Nr.2 EStG einen wichtigen Platz ein.

a) Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff - so wird angeführt - werde nicht durch § 15 Nr.2 EStG gedeckt. Über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen der Personengesellschaften enthalte § 15 Nr.2 EStG keine Aussage. Aus dieser Bestimmung lasse sich nicht mehr entnehmen, als daß die dort bezeichneten Einkünfte als gewerbliche zu behandeln seien. Durch § 15 Nr.2 EStG würden im Wege einer gesetzlichen Fiktion gewerbliche Einkünfte geschaffen; gesetzliche Fiktionen aber seien einschränkend auszulegen²⁴⁶⁾.

§ 15 Nr.2 Halbs.2 EStG wäre auch überflüssig, wenn der erweiterte Betriebsvermögensbegriff zuträfe, denn dann wäre es selbstverständlich, daß die dort aufgeführten Vergütungen keine Betriebsausgaben darstellen könnten²⁴⁷⁾²⁴⁸⁾.

b) § 6 EStG könne als reine Bewertungsvorschrift nicht zur Begründung des erweiterten Betriebsvermögens herangezogen werden²⁴⁹⁾.

-
- 246) Siehe zum letzteren Felix, DStR 1964 S.307 (311 r.Sp.); vgl. Mangold, BB 1965 S.578 (581 l.Sp. und 583 r.Sp. 1. Abs.); Seeliger, DStR 1965 S.125 (127 l.Sp.); Gnam, Bilanzsteuerrecht Nr.97 S.5; Kraneis, S.55; a.A. Eisenberg, BB 1964 S.1038 (1041 l.Sp.letzter Abs.).
- 247) Siehe dazu Bramann, Inf.1963 S.404 (405 l.Sp.); derselbe, Inf.1965 S.161 (162 r.Sp.); Felix, DStR 1964 S.307 (311 r.Sp.).
- 248) Siehe zu den ganzen Ausführungen 1.a) Paulick, FR 1964 S.294 (r.Sp.letzter Abs., 296 r.Sp., 297 l.Sp., 297 r.Sp.); Mangold, BB 1965 S.578 (582 f.); Mutze, BB 1964 S.30 (34); Felix, DStR 1964 S.307 (311 r.Sp.); Bramann, Inf.1963 S.404 (405 l.Sp.); derselbe, Inf.1965 S.161 (162); Schmidt-Rux, StbJb.1963/64 S.273 (297/298); Fink, StbJb.1955/56 S.525 (528 f. und 542 ff.); Seeliger, DStR 1965 S.125 (126 l.Sp. und 127 l.Sp.).
- 249) Schmidt-Rux, StbJb.1963/64 S.273 (283); Bramann, Inf.1965 S.161 (r.Sp., 162).

c) Weiterhin wird auf das Bewertungsgesetz verwiesen²⁵⁰⁾. Nach § 56 Abs.1 Nr.7 RBewG 1934, der seitdem unverändert fortgelte²⁵¹⁾, würden nach dem Wortlaut dieser Bestimmung und der amtlichen Begründung zum Reichsbewertungsgesetz 1934²⁵²⁾ Wirtschaftsgüter, die im Eigentum nur eines oder einzelner Gesellschafter stünden, nicht mehr zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gerechnet.

d) Bühler²⁵³⁾, dem sich Paulick²⁵⁴⁾ anschließt, sowie Fischer²⁵⁵⁾ wenden sich gegen die Bilanzbündeltheorie und den auf ihr beruhenden erweiterten Betriebsvermögensbegriff mit dem Argument des Dualismus im Steuerrecht, daß bei den Real-, den Verkehrs- und den Verbrauchsteuern, bei denen die Personengesellschaft Steuerschuldner sei, die Gesellschaft als Einheit behandelt werde, während bei den Besitzsteuern, insbesondere der Einkommensteuer und der Vermögensteuer, an dem Bestehen der Personengesellschaft vorbeigegangen werde. Mit diesem Dualismus würden die unternehmerische Praxis und die Grundsätze des bürgerlichen Rechts übersehen. Die unterschiedliche Behandlung könne nicht mit Systemunterschieden zwischen den einzelnen Steuerarten gerechtfertigt werden.

2.a) Ein großer Teil der Befürworter des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes im Steurrecht leitet²⁵⁶⁾ - wenn von Baltzer abgesehen wird - seit neuerem aus § 15 Nr.2 EStG eine Konstruktion ab, die in der Lage ist, diesen Betriebsvermögensbegriff auch ohne die Bilanzbündeltheorie zu rechtfertigen.

250) Römer, BB 1959 S.1301; weiterhin Schmidt-Rux, StbJb.1963/64 S.273 (286 f. und 293 f.).

251) Seit dem Änderungsgesetz 1965 (BGBl.1965 I S.676) als § 97 Abs.1 Nr.5 BewG.

252) RStBl.1935 S.161 (173).

253) Steuerrecht der Gesellschaften S.59 f.

254) FR 1964 S.294 (295 l.Sp.o.).

255) FR 1955 S.435 (437).

256) Siehe zu folgenden Ausführungen 2.a)
Littmann, EStG §§ 4, 5 Anm.616 a, 617, 617 e;
Eisenberg, BB 1964 S.1038 (1041);
Boettcher, StuW 1965 Sp.35 (58 und 92);
Barske, BBK 1958 Fach 14 S.213 (217 f.);
Baltzer, DStZ A 1954 S.187.

Aus § 15 Nr.2 ergebe sich - so wird argumentiert - daß jeder Gesellschafter Mitunternehmer (Unternehmer) des gesamten Gewerbebetriebes der Gesellschaft sei. Jeder Gesellschafter stehe bezüglich der Frage, was Betriebsvorgang und was Betriebsvermögen ist, dem Betrieb der Gesellschaft so gegenüber, als ob dieser in vollem Umfang sein eigener sei. Die Einheit der Gesellschaft sei zu betonen. So besitze jeder Gesellschafter gemäß § 15 Nr.2 EStG einen Anteil am einheitlichen Gewinn der Gesellschaft. Es müsse aber dem Umstand Rechnung getragen werden, daß jeder Gesellschafter als Unternehmer des Gesamtbetriebes der Gesellschaft eine Stellung besitze, die, vom steuerrechtlichen Standpunkt aus betrachtet, der eines Einzelkaufmanns gleichkomme. Es könne aus steuerlicher Sicht für die Ermittlung des richtigen Gewinns keinen grundsätzlichen Unterschied bedeuten, ob sich die Beteiligung eines Kaufmanns am Wirtschaftsleben unter Einsatz etwa seines Grundstücks in der Form der Alleinunternehmerschaft oder der Mitunternehmerschaft vollziehe. Die Gewinnaussichten eines Mitunternehmers seien sogar größer als die eines Einzelkaufmanns; deshalb werde auch diese Unternehmensform gewählt²⁵⁷⁾. Ein Vorgang, der nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts als betrieblich zu behandeln sei, wenn der Betrieb nur dem betreffenden Gesellschafter gehöre, sei auch dann betrieblicher Natur, wenn an dem Vorgang mehrere als Gesellschafter beteiligt seien. Sei ein Wirtschaftsgut im Gewerbebetrieb eines Alleinunternehmers Betriebsvermögen, dann müsse es auch im Gewerbebetrieb der Gesellschaft zum Betriebsvermögen zählen. Es sei deshalb steuerrechtlich unerheblich, wenn ein Wirtschaftsgut, das dem Betriebe der Gesellschaft diene, nur einem oder einzelnen Gesellschaftern gehöre. Diese Theorie, die Boettcher als "Gesamtbetriebstheorie" bezeichnet²⁵⁸⁾, läßt sich allerdings auch in die Bilanzbündeltheorie einordnen.

257) Eisenberg, BB 1964 S.1038 (1041 1.Sp.).

258) StuW 1965 Sp.35 (55 o.).

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß § 15 Nr.2 EStG den Ausgangspunkt und die Grundlage dieser im wesentlichen erst neueren, aber mehrfach vertretenen Auffassung im Schrifttum bildet. Jeder Gesellschafter wird als Mitunternehmer (Unternehmer) des gesamten Gewerbebetriebes der Gesellschaft betrachtet, deren Einheit nun allgemein anerkannt ist. In dieser Mitunternehmerstellung wird der Gesellschafter dem Einzelkaufmann gleichgestellt. Es besteht daher insoweit große Ähnlichkeit mit der Bilanzbündeltheorie, und diese "Gesamtbetriebstheorie" läßt sich sowohl in die ältere als auch in die neuere Bilanzbündeltheorie einordnen. Die wichtigste Abweichung von der älteren Bilanzbündeltheorie ist die, daß sämtliche Folgerungen aus der Vorstellung hergeleitet werden, daß jeder Gesellschafter Mitunternehmer (Unternehmer) des gesamten einheitlichen Gewerbebetriebes der Gesellschaft sei. Damit erscheint die "Gesamtbetriebstheorie" auch als eine Folge der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - Betonung der Einheit der Gesellschaft -, wie sie vor allem im Urteil vom 14. Januar 1958²⁵⁹⁾ zum Ausdruck gekommen ist. Außerdem weist die "Gesamtbetriebstheorie" große Ähnlichkeit mit der Begründung des erweiterten Betriebsvermögens in der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 3. Dezember 1964 auf²⁶⁰⁾. Bei diesem Urteil ist aber möglicherweise umgekehrt der Bundesfinanzhof vom Schrifttum beeinflusst worden.

Bemerkenswert ist, daß Littmann²⁶¹⁾ und Eisenberg²⁶²⁾ die Bilanzbündeltheorie als überlebt ansehen, sich gegen sie aussprechen und ohne diese Theorie mit der "Gesamtbetriebstheorie" den erweiterten Betriebsvermögensbegriff aufrecht erhalten wollen.

b) Stormberg²⁶³⁾ rechtfertigt den erweiterten Betriebsvermögensbegriff mit einer Gesamtauslegung des Einkommensteuer-

259) Siehe oben Anm.121.

260) BStBl.1965 III S.92; siehe oben S.59 f.

261) Inf.1962 S.81 (r.Sp., 82 r.Sp.);

DB 1958 S.580 (582 l.Sp.).

262) BB 1964 S.1038 (1041 l.Sp.3.Abs. und letzter Abs.).

263) DStR 1965 S.123.

gesetzes, wobei er davon ausgeht, daß im Einkommensteuerrecht allein auf die einzelne natürliche Person, auf den Gesellschafter, nicht aber auf die Gesellschaft abgestellt wird.

III. Stellungnahme zur Verfassungsgemäßheit des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes

1.a) Gegen den erweiterten Betriebsvermögensbegriff werden verfassungsrechtliche Bedenken vor allem unter dem Gesichtspunkt geltend gemacht²⁶⁴⁾, daß die Konstruktion der Bilanzbündeltheorie reines Richterrecht mit normenähnlichem Charakter²⁶⁵⁾ darstelle, das von einem steuerrechtlichen Tatbestand, insbesondere dem des § 15 Nr.2 EStG, nicht gedeckt werde; es liege ein Verstoß gegen den Verfassungsgrundsatz der Rechtsstaatlichkeit (Art.20 GG) vor. Bei der Bilanzbündeltheorie handele es sich um im Wege schöpferischer Auslegung entwickelte Rechtsgrundsätze im Sinne der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung vom 24. Januar 1962²⁶⁶⁾, unter die der Einzelfall wie unter eine Norm subsumiert und durch die der Steuertatbestand vom Richter erheblich ausgeweitet werde. Solches Richterrecht sei - unter Berufung auf das eben genannte Bundesverfassungsgerichtsurteil - verfassungswidrig, da das Steuerrecht "aus dem Diktum des Gesetzgebers" lebe.

Unter Hinweis auf dieselbe Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts²⁶⁷⁾ macht Schmidt-Rux²⁶⁸⁾ darauf aufmerksam, daß auch mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die übergebührliche Ausdehnung des steuerrechtlichen Tatbestandes nicht gerechtfertigt werden könne.

264) Siehe Paulick, FR 1964 S.294 (298 r. Sp./ 299); Schmidt-Rux, StbJb.1963/64 S.273 (310 f.).

265) Vgl. Kraneis, S.33.

266) 1 BvR 232/60-BVerfGE 13 S.318 (328).

267) Vgl. ebenda S.328 f.

268) StbJb.1963/64 S.273 (311).

b) Einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art.3 Abs.1 GG sieht Schmidt-Rux²⁶⁹⁾ darin, daß etwa die Vermietung eines Grundstücks an die Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter zu anderen steuerlichen Folgen führt als die Vermietung eines Grundstücks durch einen Fremden. Schmidt-Rux erhebt mit diesem Argument zugleich verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 15 Nr.2 EStG, genauer gesagt, gegen die Einbeziehung der in § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG angeführten Vergütungen in den gewerblichen Gewinn der Gesellschaft. Wie Fink^{269a)} möchte Schmidt-Rux zu dem Ergebnis kommen, daß die in § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG genannten Vergütungen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind und den entsprechenden anderen Einkunftsarten zugerechnet werden. Insoweit gehören die Ausführungen von Schmidt-Rux aber nicht in diese Untersuchung.

Verschärft wird nach Schmidt-Rux²⁷⁰⁾ der Verstoß gegen Art.3 Abs.1 GG noch durch eine Mißachtung des Gebotes der sozialen Steuerpolitik, ein Argument, das Schmidt-Rux dem Bundesverfassungsgerichtsurteil vom 24. Januar 1962 entnimmt²⁷¹⁾. Die Bilanzbündeltheorie mit ihren Folgen sei mit der Wirtschaftspolitik unseres sozialen Rechtsstaates unvereinbar, die auf die Förderung von Personengesellschaften ausgerichtet sei.

c) Gnam²⁷²⁾ erhebt rechtsstaatliche Bedenken gegen die Bilanzbündeltheorie, weil in der Ausprägung, die diese Theorie durch den Bundesfinanzhof erfahren habe, nunmehr jedes Ergebnis erzielt werden könne, je nach dem, ob die Betonung auf die Einheit der Gesellschaft²⁷³⁾ ("Einheitstheorie"²⁷⁴⁾, neuere Bilanzbündeltheorie) oder auf die Einzelbetriebe der

269) Ebenda S.308 ff.

269a) StbJb.1955/56 S.525 (554 ff.).

270) Ebenda S.312.

271) 1 BvR 845/58-BVerfGE 13 S.331 (345 ff.).

272) Bilanzsteuerrecht Nr.97 S.4/5.

273) Wie z.B. im Bundesfinanzhofsurteil vom 31.1.1964 - VI 337/62 S- BStBl.1964 III S.240.

274) Siehe zu dieser Terminologie Paulick, FR 1964 S.294 (298 I.Sp.3.Abs.).

Gesellschafter (ältere Bilanzbündeltheorie) gelegt werde. Auch nach der Ansicht von Paulick²⁷⁵⁾ birgt die Bilanzbündeltheorie ein erhebliches Moment der Rechtsunsicherheit in sich, ohne daß Paulick aber verfassungsrechtliche Bedenken erhebt. Desgleichen wird von Autoren, die den erweiterten Betriebsvermögensbegriff bejahen, insbesondere von Littmann²⁷⁶⁾, aber auch von Eisenberg²⁷⁷⁾ und Hartz²⁷⁸⁾, eingeräumt, daß die Bilanzbündeltheorie in der Form, die sie durch den Bundesfinanzhof erhalten hat, zu nicht voraussehbaren Ergebnissen führen könne, daß sie eine Konstruktion sei, mit deren Hilfe sich gewünschte Ergebnisse rechtfertigen ließen; ein Verstoß gegen die Verfassung wird aber nicht in Betracht gezogen.

2.a) Eisenberg²⁷⁹⁾ lehnt eine Verfassungswidrigkeit des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes unter dem Gesichtspunkt der übermäßigen Ausweitung des steuerrechtlichen Tatbestandes durch Richterrecht mit einer besonderen Auslegung von § 15 Nr.2 EStG ab. Für ihn ist die Zurechnung der Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG zum gewerblichen Gewinn nur eine Folge der in § 15 Nr.2 Halbs.1 EStG zum Ausdruck gekommenen Beurteilung des Gesellschafters als Unternehmer des gesamten Gewerbebetriebes der Gesellschaft. Er verweist auch auf die Entstehungsgeschichte von § 15 Nr.2 EStG; § 29 Nr.3 EStG 1925 sei voraufgegangen. Eisenberg meint, aus der im Verhältnis zu § 29 Nr.3 EStG 1925 geänderten Fassung des § 15 Nr.2 EStG 1934 den Schluß ziehen zu können, daß der Mitunternehmer kraft Gesetzes dem Einzelunternehmer gleichgestellt sei.

275) a.a.O. (298 l.Sp.3.Abs.).

276) DB 1958 S.580 (581 r.Sp.).

277) BB 1964 S.1038 (1040 l.Sp.1.Abs. und Fußnote 14).

278) DB 1964 S.643.

279) BB 1964 S.1038 (1042 i.V.m.1041 l.Sp. und Fußnote 21).

b) Gegen die Meinung von Schmidt-Rux, daß eine Verletzung des Art.3 Abs.1 GG vorliege, stellen sich Eisenberg²⁸⁰⁾, aber auch Paulick²⁸¹⁾ mit der Begründung, daß ein Mitunternehmer eine andere wirtschaftliche Stellung besitze als ein Fremder. Es handele sich um keine sachfremde, willkürliche Andersbehandlung.

IV. Andere Lösungsvorschläge - Gegner und Befürworter des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes

1. Unter anderen Lösungsvorschlägen im Schrifttum werden hier solche verstanden, die zwar nicht auf eine Anerkennung des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes hinauslaufen, die diesen aber auch nicht gänzlich ablehnen.

a) Kraneis, dem das Ergebnis unbefriedigend erscheint, jedes von einem Gesellschafter der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen der Gesellschaft bzw. als Einlage zum Kapitalanteil des Eigentümer-Gesellschafters rechnen zu müssen²⁸²⁾, will zwischen unternehmerischer und kapitalistischer Nutzung solcher Wirtschaftsgüter unterscheiden²⁸³⁾. Nutzt der Eigentümer-Gesellschafter das Wirtschaftsgut im Rahmen der Gesellschaft kapitalistisch, so soll es weiterhin zu seinem Privatvermögen zählen. Liegt eine unternehmerische Nutzung vor, so soll das Wirtschaftsgut seinem Betriebsvermögen angehören. Ein entscheidendes Abgrenzungskriterium erblickt Kraneis darin, ob die vereinbarte Vergütung partiarischen Charakter besitzt oder sich von einer marktüblichen Verzinsung nicht unterscheidet. Damit will Kraneis aber keineswegs auf eine Änderung des § 15 Nr.2 EStG hinaus. Die genannte Unterscheidung - unternehmerische und kapitalistische Nutzung - soll nur zur Bestimmung dessen, was Betriebsvermögen und was Privatvermögen ist,

280) Ebenda S.1042.

281) FR 1964 S.294 (297 r.Sp./ 298).

282) S.51.

283) S.53-55.

dienen. Soweit eine kapitalistische Nutzung vorliegt, enthält § 15 Nr.2 EStG nach der Ansicht Kraneis eine Fiktion: Nicht gewerbliche Einkünfte werden als solche eingeordnet. Die unternehmerisch genutzten Wirtschaftsgüter könnten in der Sonderbilanz des Eigentümer-Gesellschafters dargestellt werden. Die Einheitsbilanz²⁸⁴⁾ könne sich mit der Erfassung des Gesamthandsvermögens begnügen. Nur dürfe der Gewinn nicht allein mittels der Einheitsbilanz festgestellt werden. Zur Ermittlung der gewerblichen Einkünfte eines Personengesellschafters entwickelt Kraneis eine selbständige Auslegung des Einkommensteuergesetzes und löst dabei entstehende Probleme mit einer subjektiven Auffassung des Gewinn- und des Betriebsvermögensbegriffes in § 4 Abs.1 EStG.

b) Felix²⁸⁵⁾ will nur Gegenstände, die einem beherrschenden Gesellschafter gehören und dem Betrieb der Gesellschaft dienen, zum Betriebsvermögen zählen. Als Beispiel für eine beherrschende Stellung führt Felix an, daß der Gesellschafter mit alleiniger Geschäftsführungsbefugnis und Vertretungsbefugnis sowie mit der Vollmacht zum Selbstkontrahieren ausgestattet ist. Der Gesellschafter habe auf Grund seiner gesellschaftsvertraglichen Rechte die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers.

c) Bramann²⁸⁶⁾, der nur zu den in Eigentum von Kommanditisten stehenden, dem Betrieb der Gesellschaft überlassenen Grundstücken Stellung nimmt, sieht in der Bilanzierung solcher Grundstücke in der Gesellschaftsbilanz einen Verstoß gegen den handelsrechtlichen Grundsatz der Bilanzwahrheit (§ 39 HGB), weil der Kommanditist mit dem Grundstück nicht für die Schulden der Gesellschaft haftet. Der Kommanditist, der nur beschränkt in Höhe seiner Einlage haftet, könne einem Einzelunternehmer nicht gleichgestellt werden. Gegen die Aufnahme von Grundstücken eines Komplementärs in das Betriebsvermögen und in die Bilanz der KG hat Bramann nichts

284) Siehe zum folgenden Kraneis S.56 f. und 44 f.

285) DStR 1964 S.307 (311 r.Sp.).

286) Inf.1963 S.404.

einzuwenden. Seine Kritik am erweiterten Betriebsvermögensbegriff kann auf alle Wirtschaftsgüter erstreckt werden, die nicht persönlich haftenden Gesellschaftern gehören.

d) Mittelbach²⁸⁷⁾ hält es für unrichtig, Grundstücke, die zum Gesamthands- oder Bruchteilseigentum von Gesellschaftern und Nichtgesellschaftern gehören, bei Nutzung durch die Gesellschaft zum Betriebsvermögen zu rechnen.

2. Abschließend sei noch eine Übersicht, die keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt, über die Gegner und Anhänger des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes gegeben.

Zu den Gegnern des im Steuerrecht erweiterten Betriebsvermögens zählen: Paulick, Schmidt-Rux, Mangold, Mutze, Römer, Felix und Bramann mit den oben geschilderten Besonderheiten, weiterhin Gnam, Fischer, Meilicke²⁸⁸⁾ und Wündisch²⁸⁹⁾.

Zu den Befürwortern des erweiterten Betriebsvermögens sind zu rechnen: Littmann, Boettcher, Eisenberg, Barske, Stormberg, Kraneis und Mittelbach mit den oben angeführten Vorbehalten; wohl auch Heuer²⁹⁰⁾, Falk²⁹¹⁾ und Böttcher-Krahmer²⁹²⁾; weiterhin von Wallis²⁹³⁾ und Rössler²⁹⁴⁾.

D. Eigene Stellungnahme zum erweiterten Betriebsvermögensbegriff

I. Der Widerspruch zwischen dem erweiterten Betriebsvermögensbegriff und der bürgerlich-rechtlichen Rechtsordnung

1. Bei den Personengesellschaften im Handelsrecht und bei der

287) Inf.1958 S.152.

288) Stuw 1939 Sp.897.

289) FR 1960 S.147.

290) Herrmann-Heuer, EStG § 15 Anm.27 e.

291) Blümich-Falk, EStG § 15 Anm.9 b (insbesondere S.1307).

292) Hartmann-Böttcher, EStG § 15 Anm.13.

293) FR 1957 S.432 (433).

294) BB 1952 S.1016.

Gesellschaft des bürgerlichen Rechts im bürgerlichen Recht wird das Gesamthandsvermögen als Sondervermögen, das den Gesellschaftern mit sachenrechtlicher Bindung zur gesamten Hand (Gesamthandseigentum) zusteht, genau von dem sonstigen Vermögen eines Gesellschafters geschieden²⁹⁵⁾. Zwischen dem Gesamthandsvermögen und dem sonstigen Vermögen eines Gesellschafters besteht eine verschiedene Rechtszuständigkeit mit der Folge, daß es eines vollständigen Übertragungsaktes bedarf, wenn ein Gesellschafter einen Gegenstand in das Gesamthandsvermögen einbringt; es müssen etwa bei der Übereignung eines Grundstücks die Formvorschriften beachtet werden; unerheblich ist, daß wirtschaftlich gesehen dem einzelnen Gesellschafter wegen seiner Beteiligung am Gesamthandsvermögen insoweit auch zukünftig der zu übertragende Gegenstand teilweise gehört, weil die rechtliche Beurteilung dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht folgt²⁹⁶⁾. Die Rechtslage ist die gleiche, wie wenn ein Fremder den Gegenstand an die Gesellschaft übereignen würde.

Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern sind möglich. Der Gesellschafter kann der Gesellschaft wie ein Außenstehender gegenüberreten²⁹⁷⁾.

Das Gesamthandsvermögen entsteht durch Vertrag, durch eine freiwillige Entscheidung der Gesellschafter. Es handelt sich um subjektiv-gewerbliches, nicht um objektiv-gewerbliches Vermögen.

Das Betriebsvermögen der Gesellschaft ist bei den Gesamthandsgesellschaften OHG, KG und Gesellschaft des bürgerlichen Rechts einzig und allein das Gesamthandsvermögen²⁹⁸⁾.

Bei diesen Gesellschaften kann auch von einem eigenen Vermögen gesprochen werden, soweit es sich um das

295) Schlegelberger-Geßler, HGB § 105 Anm.33.

296) Siehe dazu Hueck, Gesellschaftsrecht § 9 III.

297) Vgl. Lehmann, Gesellschaftsrecht § 20 IV.7.;

Schlegelberger-Geßler, HGB § 109 Anm.8.

298) Vgl. Weipert in RGR Komm.z.HGB, § 120 vor allem Anm.17, weiterhin Anm.16, der ausdrücklich der Gesellschaft von einem Gesellschafter nur zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter nicht zu den Einlagen rechnet.

Gesamthandsvermögen handelt. Nur dieses steht der Gesellschaft als der gesamthänderisch miteinander verbundenen Gemeinschaft der Gesellschafter zu (G e s a m t h a n d s e i g e n t u m). Dabei kann bei den in besonders weitem Maße verselbständigten Gesellschaften OHG und KG die Betonung sehr stark auf die Gesellschaft selbst gesetzt werden; die OHG und KG werden in mehrfacher Beziehung wie eine juristische Person behandelt²⁹⁹⁾ und können insbesondere gemäß § 124 HGB bzw. § 124 HGB in Verbindung mit § 161 Abs.2 HGB unter ihrer Firma selbständig im Wirtschaftsleben auftreten. Aber auch bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts kann zumindest im Sinne der gesamthänderischen Bindung des Vermögens vom Gesamthandsvermögen als Betriebsvermögen der Gesellschaft gesprochen werden.

Es ist nach den §§ 718, 719 BGB bei der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und bei der OHG und KG nach § 39 HGB in Verbindung mit § 6 HGB unzulässig, anderes Vermögen als das Gesamthandsvermögen zum Betriebsvermögen der Gesellschaft zu rechnen und in die Bilanz aufzunehmen. Gemäß § 39 HGB darf der Einzelkaufmann nur die e i g e n e n und ihm wirtschaftlich zuzurechnenden Vermögensgegenstände aufzeichnen und bilanzieren³⁰⁰⁾; die Aufnahme eines Vermögensgegenstandes in die Bilanz ist an die Voraussetzung gebunden, daß der Gegenstand dem Kaufmann im wirtschaftlichen Sinne gehört. § 39 HGB gilt gemäß § 6 HGB auch für die OHG und KG. Es besteht demgemäß nach § 39 HGB in Verbindung mit § 6 HGB ein handelsrechtliches V e r b o t, bei der OHG und KG Vermögensgegenstände zu bilanzieren, die nicht dem Gesamthandsvermögen angehören³⁰¹⁾.

Das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelte Vermögen der Gesamthandsgesellschaften (vgl. § 38 HGB in Verbindung mit § 6 HGB) ist allein das

299) Vgl. Lehmann, Gesellschaftsrecht § 17 II.3.; Hueck, § 3 II. und § 15 I.

300) Vgl. Würdinger in RGR Komm.z.HGB., § 39 Anm.6.

301) Vgl. Schlegelberger-Geßler, HGB § 120 Anm.2; Weipert in RGR Komm.z.HGB., § 120 Anm.9.

Gesamthandsvermögen³⁰²⁾, ebenso wie bei einem Einzelkaufmann das auf diese Art gewonnene Betriebsvermögen nur eigenes Vermögen sein kann.

2. Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff (das Sonderbetriebsvermögen) steht zu der handelsrechtlichen und bürgerlich-rechtlichen Rechtslage oftmals in unmittelbarem Widerspruch: Wider den Willen der Beteiligten werden Vermögensgegenstände eines Gesellschafters als Einlage betrachtet und dem Betriebsvermögen hinzugerechnet. Es wird davon abgesehen, daß das um das Sonderbetriebsvermögen erweiterte Betriebsvermögen nicht in vollem Umfang der Gesellschaft zusteht. Die oben angeführten handelsrechtlichen (§ 39 HGB in Verbindung mit § 6 HGB) und bürgerlich-rechtlichen (§§ 718, 719 BGB) Vorschriften sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden nicht beachtet. Es ist zulässig, daß Wirtschaftsgüter, die den Gesellschaftern nicht zur gesamten Hand gehören, als Betriebsvermögen behandelt werden.

Allerdings ist ein Verstoß gegen die Grundsätze der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit bei der Aktivierung des Sonderbetriebsvermögens nicht ersichtlich; ebensowenig besteht die Gefahr, daß Gläubiger getäuscht und geschädigt und deshalb strafrechtliche Tatbestände verwirklicht werden; denn solche Wirtschaftsgüter können, wenn sie in die Gesellschaftsbilanz aufgenommen werden - worauf Eisenberg zu Recht hinweist³⁰³⁾ - als dem Eigentümer-Gesellschafter gehörig gekennzeichnet werden.

II. Der Verstoß des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes gegen die Struktur der Gesamthandsgemeinschaften

Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff steht nicht nur aus den im vorangegangenen Abschnitt D. I.^{303a)} angeführten

302) Paulick, FR 1964 S.294 (297 r.Sp.);

Weipert in RGR Komm.z.HGB., § 120 Anm.3 i.V.m. Anm.16.

303) BB 1964 S.1038 (1042), siehe oben S.83.

303a) Oben S.93-96.

Gründen in Widerspruch zur bürgerlichen Rechtsordnung. Die Schaffung von Sondervermögen bei Gesamthandsgemeinschaften, insbesondere bei den zu den Gesellschaften im engeren Sinn zählenden Gesamthandsgemeinschaften OHG, KG und Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, ist darüber hinaus ein Bruch mit der durch das bürgerliche Recht festgelegten Struktur der Gesamthandsgemeinschaften schlechthin.

Es lassen sich unterscheiden: Gesellschaften im engeren Sinne - dazu zählt als Grundform die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, weiterhin die OHG, die KG, die stille Gesellschaft und die Reederei (§§ 489 ff. HGB)³⁰⁴⁾ -, Gesellschaften, deren Grundform der Verein ist - hierher gehören die Kapitalgesellschaften, von denen die sogenannte ältere Gewerkschaft als Gesamthandsgemeinschaft besonders zu erwähnen ist -, schließlich als dritte Gruppe die schlichte Rechtsgemeinschaft der §§ 741 ff. BGB und solche Gemeinschaften, auf die die §§ 741 ff. BGB (entsprechende) Anwendung finden, sowie die eheliche Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB) und die Miterbengemeinschaft (§§ 2032 ff. BGB)³⁰⁵⁾.

Von allen Gesamthandsgemeinschaften - die es bei allen drei Gruppen gibt - weist allein die eheliche Gütergemeinschaft Sondervermögen auf. Es handelt sich um das Sondergut (§ 1417 BGB) und das Vorbehaltsgut (§ 1418 BGB). Das Sondervermögen bei der ehelichen Gütergemeinschaft muß aber als Ausnahmefall betrachtet werden³⁰⁶⁾. Es ist erforderlich, um der besonderen Lage der ehelichen Lebensgemeinschaft gerecht zu werden, die den gesamten Lebensbereich umfaßt. Außerdem nehmen das Sondergut und das Vorbehaltsgut im Rahmen der ehelichen Gütergemeinschaft eine sehr weitgehende Selbständigkeit ein und werden nur sehr locker in die Gemeinschaft einbezogen³⁰⁷⁾.

304) Es handelt sich um eine Gesellschaft nach Bruchteilen.

305) Siehe zu dieser Einteilung Lehmann, Gesellschaftsrecht § 1 I. und II.; Hueck, Gesellschaftsrecht § 1.

306) Vgl. Lehmann, Familienrecht § 15 I.

307) Siehe insbesondere die §§ 1417 Abs.3 S.1, 1418 Abs.3, weiterhin die §§ 1482 S.2, 1483 Abs.1 S.3, 1486 BGB; anders dagegen die §§ 1417 Abs.3 S.2, 1420 BGB.

Es ist daher als Grundsatz festzustellen, daß die Struktur der Gesamthandsgemeinschaften nach der bürgerlichen Rechtsordnung derart ausgestaltet ist, daß das Gesamthandsvermögen das einzige Vermögen solcher Gemeinschaften bildet. Gesamthandsfremdes Sondervermögen bei Gesamthandsgemeinschaften stellt einen dem Wesen dieser Gemeinschaften widersprechenden strukturwidrigen Fremdkörper dar.

Das muß in ganz besonderem Maße für die zu den Gesellschaften im engeren Sinn zählenden Gesamthandsgemeinschaften OHG, KG und Gesellschaft des bürgerlichen Rechts gelten, weil die Gesellschaften im engeren Sinne durch eine starke persönliche Verbundenheit ihrer Gesellschafter gekennzeichnet sind und mit der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts eine Gesamthandsgemeinschaft die Grundform dieser Gesellschaften bildet.

Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff stellt also einen **V e r s t o ß** gegen die durch das bürgerliche Recht bestimmte **S t r u k t u r** der Gesamthandsgemeinschaften dar.

III. Steuerrecht und erweiterter Betriebsvermögensbegriff

1. Die steuerrechtliche Behandlung von Personengesellschaften im allgemeinen

Wie Bühler und Paulick zutreffend bemerken³⁰⁸⁾, werden die Personengesellschaften im Steuerrecht nicht völlig anders als im bürgerlichen Recht behandelt. Auch im Einkommensteuerrecht und Vermögensteuerrecht besteht die Personengesellschaft als (einheitliche) Gesamthandsgemeinschaft. Von der Geschichte der Gesetzgebung ~~aus~~gesehen ergibt sich ebenfalls, daß die Auflösung der Personengesellschaft durch die ältere Bilanzbündeltheorie steuerrechtlich nicht begründet ist, daß das Steuerrecht die Personengesellschaft vielmehr als Gesamthandsgemeinschaft anerkennt.

308) Siehe oben S.82 mit Anm. 239 und 240.

Der Wortlaut der §§ 7 Nr.3 EStG 1920, 29 Nr.3 EStG 1925 und des heute noch in dieser Fassung gültigen § 15 Nr.2 EStG 1934 spricht mehr für das Bestehen der Personengesellschaft im Steuerrecht als für deren Nichtbestehen³⁰⁹⁾. Hervorgehoben sei die Ausdrucksweise des Gesetzes "Anteil am Geschäftsgewinne" bzw. "Gewinnanteile". Wenn das Gesetz von Gewinnanteilen spricht, so werden ein Gewinn der Personengesellschaft und ihr Bestehen im Steuerrecht vorausgesetzt³¹⁰⁾. Der Wortlaut des § 56 Abs.1 Nr.7 RBewG 1934 - seit dem Änderungsgesetz 1965 § 97 Abs.1 Nr.5 BewG - stützt ebenfalls dieses Ergebnis³¹¹⁾.

Dazu kommt, daß die Personengesellschaft in den Jahren von 1925 bis 1934 selbständig der Vermögensteuerpflicht unterworfen war. Aus der Begründung zum Vermögensteuergesetz 1934³¹²⁾ geht hervor, daß bei der Aufhebung der selbständigen Vermögensteuerpflicht der Personengesellschaft durch das Vermögensteuergesetz 1934 Bedenken eine Rolle spielten, die Personengesellschaft den Kapitalgesellschaften gleichzustellen und von der Person des einzelnen Gesellschafters zu lösen; aber eine Reihe anderer, praktikabler Gründe waren danach für den Gesetzgeber mindestens ebenso ausschlaggebend: So der in der Begründung und auch von Bühler³¹³⁾ angeführte Grund, den Personengesellschafter möglichst in den vollen Genuß der durch dasselbe Gesetz erhöhten persönlichen Freibeträge kommen zu lassen. Doch selbst aus dem erwähnten "einschlägigen" Grund kann keineswegs auf einen "Subjektivierungsprozeß"³¹⁴⁾ oder darauf geschlossen werden, daß die Aufhe-

309) Vgl. die Ausführungen, die in keiner Weise den Schluß, daß die Personengesellschaft im Steuerrecht nicht besteht, für das EStG 1925 zulassen, von Strutz, EStG § 29 Anm.27-29; Pißel-Koppe, EStG § 29 Anm.6; Mrozek, EStG § 29 Anm.8-11.

310) BFH-U.v.14.1.1958 -I 159/57 U- BStBl.1958 III S.75 (76 r.Sp.); Kraneis, S.46; Gnam, Bilanzsteuerrecht Nr.97 S.5.

311) Siehe dazu Schmidt-Rux, StbJb.1963/64 S.273 (286 f.).

312) RStBl. 1935 S.182.

313) Steuerrecht der Gesellschaften S.46 und 59.

314) Kraneis, S.9 (in Verbindung mit S.7 f.).

bung der selbständigen Vermögensteuerpflicht eine Folge der Auffassung war, daß die Personengesellschaft im Steuerrecht nicht mehr bestünde. Aus der Begründung zum Vermögensteuergesetz 1934 geht nicht hervor, daß die selbständige Besteuerung der Personengesellschaften als ein Bruch mit dem System der Besteuerung dieser Gesellschaften verstanden wurde.

Aus dem Umstand, daß das Einkommensteuergesetz 1920 im Gegensatz zu den vorangegangenen landesstaatlichen Regelungen - insbesondere dem preußischen Einkommensteuergesetz -, die fast ausschließlich dem Quellenprinzip folgten, sich zur Schanzschen Reinvermögenszugangstheorie bekannte³¹⁵⁾, können keine Schlüsse für die Auflösung der Personengesellschaft im Steuerrecht oder dafür hergeleitet werden, daß die einzelnen Gesellschafter in besonderem Maße an die Stelle der Gesellschaft getreten wären; denn schon das Einkommensteuergesetz 1925 kehrte dem Grundsatz nahh zur Quellentheorie zurück, ohne diese freilich in reiner Form durchzuführen³¹⁶⁾. Den abweichenden Ausführungen von Kraneis³¹⁷⁾ kann nicht gefolgt werden.

Eine Gesamtauslegung des Einkommensteuerrechts kann ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis führen. Im Einkommensteuerrecht wird auf die Person des einzelnen, seine Leistungsfähigkeit und sein Einkommen abgestellt; der einzelne Gesellschafter ist allein Steuersubjekt. Diese Gegebenheiten zwingen aber nicht zu der Annahme, die Personengesellschaft könne steuerlich nicht bestehen; der von der Gesellschaft erzielte Gewinn läßt sich nämlich - wie im bürgerlichen Recht - ohne Schwierigkeiten dem einzelnen Gesellschafter als Steuerrechtssubjekt zuteilen³¹⁸⁾. Diese Feststellung gilt umso mehr, als im Handelsrecht nur die Gesellschafter rechtsfähig sind und gleichwohl die Personengesellschaft als Gesamthandsgemeinschaft eine sogar weitreichende Selbständigkeit besitzt.

315) Siehe unter anderem Strutz, EStG § 6 Anm.4 (S.493).

316) Strutz, EStG § 6 Anm.4 (S.494-496);
Kuhn, EStG Einleitung S.11.

317) S.7 f.

318) Vgl. dazu im einzelnen unten S.116-121,

Desgleichen steht § 11 Nr.5 StAnpG der Annahme von Gesamt-
handsvermögen und damit dem Bestehen der Personengesellschaft
als Gesamthandsgemeinschaft im Steuerrecht nicht entgegen.
§ 11 Nr.5 StAnpG ist nur eine den praktischen Notwendigkei-
ten der Besteuerung gerecht werdende Fiktion: Gesamthands-
vermögen wird den Beteiligten so zugerechnet, wie wenn es
Bruchteilsvermögen wäre. § 11 Nr.5 StAnpG setzt Gesamthands-
vermögen voraus, ohne allerdings eine Aussage darüber zu
enthalten, ob es sich um steuerrechtliches Gesamthandsvermö-
gen handelt, so daß diese Bestimmung auch keinen zwingenden
Schluß für das Vorhandensein von Gesamthandsvermögen im Steu-
errecht zuläßt. Hier genügt auch das Ergebnis, daß § 11 Nr.5
StAnpG die Annahme von Gesamthandsvermögen im Steuerrecht
jedenfalls nicht hindert³¹⁹⁾.

Der Bundesfinanzhof hat seit den Urteilen vom 15. November
1957³²⁰⁾ und 14. Januar 1958³²¹⁾ vor allem durch die Urteile
vom 29. November 1960³²²⁾, vom 2. Oktober 1962³²³⁾ und vom
5. Juli 1963³²⁴⁾ ertragsteuerlich das Bestehen der Personen-
gesellschaft als (einheitliche) Gesamthandsgemeinschaft an-
erkannt³²⁵⁾ und damit die Einheit von Gesetz und Rechtspre-
chung wiederhergestellt. Der insbesondere von Bühler³²⁶⁾ vor-
gebrachte Einwand des Dualismus im Steuerrecht entfällt nach
der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

2. § 15 Nr.2 EStG und der erweiterte Betriebsvermögensbegriff

a) Von den einzelnen für den erweiterten Betriebsvermögens-
begriff in Betracht kommenden Rechtsgrundlagen soll zunächst
§ 15 Nr.2 EStG erörtert werden.

- 319) Tipke-Kruse, AO § 11 StAnpG Anm.10;
Lademann in Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO § 11 StAnpG
Anm.6;
Becker, RAO (1919) § 80 Anm.3;
a.A. RFH-U.v.9.3.1944 -III 81/43 - RStBl.1944 S.491.
320) Siehe oben Anm.120.
321) Siehe oben Anm.121.
322) I 117/60 S- BStBl.1961 III S.183.
323) I 256/61 U- BStBl.1962 III S.513.
324) VI 333/61 U- BStBl.1963 III S.492.
325) Siehe oben S.48-51.
326) Siehe oben S.85.

Der Kreis der an einen Gesellschafter gezahlten, nicht als Betriebsausgabe abzugsfähigen Vergütungen wurde durch § 15 Nr.2 EStG 1934 um Vergütungen "für die Hingabe von Darlehen" und "die Überlassung von Wirtschaftsgütern" nach der Begründung zum Einkommensteuergesetz 1934³²⁷⁾ aus g e w e r b e s t e u e r l i c h e n Gründen erweitert; diese Vergütungen sollten den gewerbesteuerpflichtigen G e w i n n erhöhen. Der Gesetzgeber beabsichtigte demgemäß mit der Neufassung des § 15 Nr.2 EStG 1934 - wie es im Wortlaut der Bestimmung zum Ausdruck gekommen ist -, allein den einkommensteuerlichen G e w i n n b e g r i f f, nicht auch den Betriebsvermögensbegriff auszudehnen. Da die Auswirkungen des erweiterten Betriebsvermögens auf die Gewerbesteuer nach dem Gewerbekapital geringfügig sind³²⁸⁾, wäre es ein wenig sinnvolles Unterfangen des Gesetzgebers gewesen, durch eine den Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG entsprechende Ausweitung des steuerrechtlichen Betriebsvermögensbegriffes die Gewerbesteuer beeinflussen zu wollen.

Der Gesetzgeber war sich zu Recht darüber im klaren, daß die in § 15 Nr.2 EStG 1934 getroffene Regelung, die ohne Vorbilder in den vorangegangenen Einkommensteuergesetzen war und im Gegensatz zur handelsrechtlichen Rechtslage stand, einer ausdrücklichen Formulierung im Gesetz bedurfte. Wäre auch eine Erweiterung des Betriebsvermögens bezweckt gewesen, dann hätte es für den Gesetzgeber nahegelegen, dieses ebenfalls im Gesetz ausdrücklich anzuordnen. Es gibt keinen steuerrechtlichen Grundsatz, daß ein Wirtschaftsgut, dessen Erträge zum gewerblichen Gewinn zählen, selbst zum Betriebsvermögen gerechnet werden muß. Der umgekehrte Schluß von der Zurechnung zum Betriebsvermögen auf die Zurechnung zum Gewinn läßt sich ziehen, und der Gesetzgeber hätte sich die Erweiterung des steuerrechtlichen Gewinnbegriffes durch § 15 Nr.2 EStG 1934 ersparen können, wenn der erweiterte Betriebsvermögensbegriff durch eine Auslegung des Einkommensteuergesetzes gewonnen werden könnte³²⁹⁾.

327) RStBl. 1935 S. 33 (42).

328) Siehe oben S. 72 f.

329) Vgl. Bramann und Felix oben S. 84 mit Anm. 247.

Wenn der Bundesfinanzhof^{329a)} § 15 Nr.2 EStG anders auslegt und der Ansicht ist, daß es "unorganisch" sei, den Ertrag aus dem Wirtschaftsgut eines Gesellschafters zum steuerlichen Gewinn, das Wirtschaftsgut selbst aber nicht zum Betriebsvermögen zu zählen, so ist seine Auffassung aus den dargelegten Gründen abzulehnen.

b) Der Reichsfinanzhof hat die Bedeutung von § 15 Nr.2 EStG 1934 auf den steuerlichen Gewinnbegriff beschränkt³³⁰⁾, und - obwohl sich ihm nach Einführung des § 15 Nr.2 EStG 1934 der Gedanke nahezu hätte aufdrängen müssen, die Bilanzbündeltheorie und den erweiterten Betriebsvermögensbegriff auf § 15 Nr.2 EStG 1934 zu stützen - hat der Reichsfinanzhof Bilanzbündeltheorie sowie erweitertes Betriebsvermögen einerseits und § 15 Nr.2 EStG andererseits genau voneinander getrennt gehalten³³¹⁾. Außerdem ist er primär vom Betriebsvermögen und nicht von der Zurechnung von Vergütungen zum gewerblichen Gewinn ausgegangen³³²⁾.

c) Entgegen der "Gesamtbetriebstheorie"³³³⁾ kann § 15 Nr.2 EStG nicht so ausgelegt werden, daß jeder Gesellschafter als Mitunternehmer (Unternehmer) des gesamten Gewerbebetriebes der Gesellschaft dem Einzelunternehmer völlig gleichgestellt ist. Auch von der Entstehungsgeschichte der Bestimmung her gesehen - §§ 29 Nr.3 EStG 1925, 7 Nr.3 EStG 1920 - läßt sich auf diese Weise der erweiterte Betriebsvermögensbegriff nicht begründen³³⁴⁾. Ohne Bedenken kann aus § 15 Nr.2 EStG in Übereinstimmung mit dem bürgerlichen Recht geschlossen werden, daß jeder Gesellschafter Mitunternehmer (Unternehmer) des Gewerbebetriebes der Gesellschaft ist. Doch lassen weder der Wortlaut der Bestimmung noch die Stel-

329a) Siehe oben S.59.

330) Siehe oben S.35 und 39.

331) Siehe oben S.40-42.

332) Siehe oben S. 41 f.

333) Siehe zu dieser Theorie im Schrifttum oben S. 85-87 und in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oben S. 59 f.

334) A.A. Eisenberg, BB 1964 S.1038 (1042 l.Sp. mit Fußnote 21).

lung im Gesetz die Auslegung zu, daß der Mitunternehmer dem Alleinunternehmer, insbesondere was den Umfang des Betriebsvermögens und die Gewinnermittlung angeht, gleichzusetzen ist. In § 15 Nr.2 EStG wird an den Tatbestand, daß eine Mitunternehmerschaft an einer Gesellschaft vorliegt und aus dieser Gewinnanteile und Vergütungen bestimmter Art gezogen werden, die Rechtsfolge geknüpft, daß es sich um gewerbliche Einkünfte handelt. Die "Gesamtbetriebstheorie" kann sich dabei nur soweit auf den Gesetzestext berufen, als sie vom Gesellschafter als Mitunternehmer ausgeht.

Dagegen können § 15 Nr.2 EStG zwei Argumente gegen die "Gesamtbetriebstheorie" entnommen werden: Einmal daß die Einkünfte eines Einzelkaufmanns und die eines Personengesellschafters auf ganz verschiedene Weise ermittelt werden, daß nämlich die gewerblichen Einkünfte eines Gesellschafters sich aus den Komponenten Gewinnanteil am Gesellschaftsgewinn und Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG zusammensetzen³³⁵⁾, und zum anderen daß für die Einkunftsermittlung des Personengesellschafters demgemäß kein bestimmtes gesellschaftereigenes Betriebsvermögen erforderlich ist.

Vor allem aber können die Mitunternehmerschaft und die Alleinunternehmerschaft nicht auf eine Stufe gestellt werden, da beträchtliche bürgerlich-rechtliche und tatsächliche Unterschiede bestehen, denen bei der steuerlichen Beurteilung Rechnung getragen werden muß. Es sei nur erwähnt, welchen Einschränkungen selbst der Gesellschafter einer OHG hinsichtlich Geschäftsführungsbefugnis (§ 116 Abs.2 HGB), der Befugnis zu Privatentnahmen (§ 122 HGB), des Wettbewerbs (§112 HGB) oder sogar der Vertretungsmacht (§ 127 HGB) unterliegen kann, und daß etwa der Kommanditist - worauf Bramann³³⁶⁾

hinweist - wegen seiner b e s c h r ä n k t e n H a f t u n g schlechterdings mit dem Einzelunternehmer nicht gleichgestellt werden kann. Die Alleinunternehmerschaft (der Einzelkaufmann) und die Mitunternehmerschaft (der Personengesellschafter) bilden zwei ihrem W e s e n nach

³³⁵⁾ Siehe im einzelnen unten S. 116-119.

³³⁶⁾ Inf.1963 S.404.

v e r s c h i e d e n e Formen unternehmerischer Betätigung. Dem Bundesfinanzhof muß widersprochen werden, wenn er den Unterschied zwischen beiden Formen der Unternehmenshaftung einfach mit dem Ausdruck "lediglich" abtut³³⁷⁾.

Die "Gesamtbetriebstheorie" verfällt einem Zirkelschluß, wenn sie aufgrund des § 15 Nr.2 EStG oder des § 5 EStG - so der Bundesfinanzhof³³⁸⁾ - zu der Gleichsetzung von Alleinunternehmer und Mitunternehmer kommt. Der zu beweisende Umfang des Betriebsvermögens - das erweiterte Betriebsvermögen - wird mit dem Begriff des Mitunternehmers verknüpft. Dann wird aus der gesetzlichen Kennzeichnung des Gesellschafters als Mitunternehmer geschlossen, daß bei ihm wie beim Einzelkaufmann alle Wirtschaftsgüter, die dem Unternehmen dienen, Betriebsvermögen sein müssen.

d) Bei der Auslegung von § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG ist zu beachten, daß von § 15 Nr.2 EStG überwiegend Gesamthandsgesellschaften erfaßt werden, die als solche, und zwar mit eigener Bilanz, eigener Gewinnermittlung nach den §§ 4 bis 7e EStG und eigenem Gewinn im Steuerrecht anzuerkennen sind³³⁹⁾, und daß Sondervermögen bei Gesamthandsgemeinschaften eine außergewöhnliche, s t r u k t u r w i d r i g e Erscheinung darstellt. § 15 Nr.2 EStG kann weiterhin ohne Schwierigkeiten so ausgelegt werden, daß die im Halbsatz 2 genannten Vergütungen außerhalb der Gewinnermittlung und der Bilanz der Gesellschaft dem Gewinnanteil des Gesellschafters am einheitlichen Gewinn der Gesellschaft zuzuschlagen sind³⁴⁰⁾. Nicht zuletzt muß berücksichtigt werden, daß § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG als A u s n a h m e r e g e l u n g, als gesetzliche F i k t i o n e n g auszulegen ist³⁴¹⁾. Aus diesen in Verbindung mit den zuvor (a) bis c)) angeführten Gründen scheidet eine ausdehnende Auslegung von § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG auf das steuerliche Betriebsvermögen aus.

337) U.v.3.12.1964 -IV 419/62 U- BStBl.1965 III S.92.

338) Siehe oben S.59 f.

339) Siehe unten S.116-118.

340) Siehe unten S.118 f.

341) Felix oben S.84 mit Anm.246.

e) Allein aus dem in § 15 Nr.2 EStG verwandten Begriff der Mitunternehmerschaft in Verbindung mit einer Gesamtauslegung des Einkommensteuergesetzes³⁴²⁾ kann der erweiterte Betriebsvermögensbegriff ebenfalls nicht hergeleitet werden. Im Einkommensteuerrecht wird zwar auf die Person des einzelnen, also auch des Personengesellschafters, in mehrfacher Beziehung abgestellt, aber dies läßt nicht den Schluß zu, daß der Mitunternehmer, insbesondere was den Umfang des Betriebsvermögens betrifft, dem Einzelunternehmer gleichgestellt werden muß³⁴³⁾.

f) Dem Mitunternehmerbegriff als solchem kommt als Grundlage für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff keine Bedeutung zu³⁴⁴⁾.

3. Die Bilanzbündeltheorie und der erweiterte Betriebsvermögensbegriff

a) Allgemeine Kritik an der Bilanzbündeltheorie

aa) Die Bilanzbündeltheorie ist schon in ihrem Ursprung - Anlehnung an § 18 Abs.2 EStG 1925 und die Theorie von der Auflösung (der Einheit) der Personengesellschaft im Steuerrecht - nicht überzeugend. Der Zusammenhang mit § 18 Abs.2 EStG 1925 ist sogar in Vergessenheit geraten³⁴⁵⁾, und die Einheit der Personengesellschaft, ihr Bestehen im Steuerrecht ist heute in der Rechtsprechung wie im Schrifttum allgemein anerkannt. Weder auf § 18 Abs.2 EStG 1925 noch auf die §§ 29 Nr.3 EStG 1925, 15 Nr.2 EStG 1934 konnte die Bilanzbündeltheorie gestützt werden.

³⁴²⁾ Vgl. Stormberg, DStR 1965 S.123. (r.Sp. und 124).

³⁴³⁾ Vgl. auch oben S.100.

³⁴⁴⁾ Vgl. Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften S.2 f.

³⁴⁵⁾ Vgl. oben S.15.

Der Zeitpunkt, in den die Begründung der Bilanzbündeltheorie fiel, war dafür keineswegs besonders geeignet: Im Vermögensteuerrecht war die Personengesellschaft selbständig steuerpflichtig³⁴⁶⁾ - allerdings hatte in den §§ 26 Abs.2 Nr.3 Satz 2 RBewG 1925 und 44 Abs.2 Nr.3 Satz 2 RBewG 1931 der erweiterte Betriebsvermögensbegriff gesetzlichen Ausdruck gefunden³⁴⁷⁾ -, und das Einkommensteuergesetz 1925 hatte sich dem Grunde nach wieder dem Quellenprinzip zugewandt und wollte für die Gewinnermittlung möglichst die Handelsbilanz zugrunde legen³⁴⁸⁾. Daß in jenem Zeitpunkt die Bilanzbündeltheorie begründet wurde, dürfte wohl vornehmlich auf den Senatspräsidenten Becker zurückzuführen sein³⁴⁹⁾.

Die Konstruktion der älteren Bilanzbündeltheorie stellte eine Fiktion im Tatsächlichen dar und ging am Sinn und Zweck und der gesetzlichen Gestaltung der Besteuerung von Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter vorbei³⁵⁰⁾. Die ältere Bilanzbündeltheorie diente nicht dem Verständnis der Besteuerung von Personengesellschaften und Gesellschaftern. Freilich kann die Vorstellung - die nur einen Teil der älteren Bilanzbündeltheorie bildete -, daß jeder Gesellschafter einen selbständigen Gewerbebetrieb führe, von Nutzen sein. Das gilt z.B. für den Fall der Realteilung einer OHG, an der zwei Gesellschafter zur Hälfte beteiligt sind und die zwei annähernd gleichwertige Betriebe hat. Doch gibt es einerseits eine Vielzahl von Fällen, auf die jene Vorstellung nicht paßt, und andererseits kann auch etwa dieses Beispiel ebenso gut mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gelöst werden, die den Vorzug aufweist, jedem einzelnen Fall gerecht werden zu können; in dem Beispiel kann auch die wirtschaft-

346) §§ 2 Nr.2c VStG 1925 und VStG 1931.

347) Siehe dazu, daß der Reichsfinanzhof zur Stützung seiner Rechtsprechung zur Bilanzbündeltheorie entgegen früheren Urteilen auf diese Bestimmungen Bezug nahm, oben S.10.

348) Siehe die Begründung zum EStG 1934 (RStBl.1935 S.33 (37)).

349) Vgl. oben S.15 mit Anm.29.

350) Vgl. zum zweiten Teil des Satzes das Urteil v. 14.1. 1958 -I 159/57 U- BStBl.1958 III S.75 (76 r.Sp.).

liche Betrachtungsweise dazu führen, die Personengesellschaft als die Betriebe zweier Gesellschafter aufzufassen, um die Realteilung richtig beurteilen zu können.

Weiterhin ist keineswegs auszuschließen, daß für die Entstehung wie für den Fortbestand der Bilanzbündeltheorie fiskalische Erwägungen eine Rolle gespielt haben³⁵¹⁾. Besonders auffallend ist, daß der Änderung durch § 56 Nr.7 RBewG 1934 keine Rechnung getragen wurde, obwohl die Begründung zum Reichsbewertungsgesetz 1934³⁵²⁾ deutlich erkennen ließ, daß entgegen § 44 Abs.2 Nr.3 Satz 2 BewG 1931 in Zukunft nicht zum Gesamthandsvermögen zählende Wirtschaftsgüter im Vermögensteuerrecht nicht mehr zum Betriebsvermögen gerechnet werden sollten³⁵³⁾.

Die ältere Bilanzbündeltheorie des Reichsfinanzhofs konnte gleichwohl den Vorteil aufweisen, folgerichtig und klar zu sein, und es muß eingeräumt werden, daß sie für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff eine folgerichtige, in sich "schlüssige", wenn auch unzutreffende Begründung bot: War die Personengesellschaft nur die Vereinigung der selbständigen Gewerbebetriebe der Gesellschafter, dann konnte der Personengesellschafter dem Einzelkaufmann gleichgesetzt und konnten auch die nicht zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter, die nur im Eigentum eines oder einzelner Gesellschafter standen, zum Betriebsvermögen des bzw. der Eigentümer-Gesellschafter gerechnet werden.

bb) Der Bundesfinanzhof hat seit den Jahren 1957/58 die ältere Bilanzbündeltheorie umgestaltet. Durch die Umwandlung hat diese Theorie aber ihren eigenständigen Aussageinhalt verloren. Ein solcher könnte nur noch in der Gleichstellung von Alleinunternehmerschaft und Mitunternehmerschaft erblickt werden. Aber die Gleichsetzung beider Formen der Unternehmer-

351) Siehe oben S.45.

352) RStBl.1935 S.161 (173).

353) Siehe dazu Römer und Schmidt-Rux oben Anm.118.

schaft ergibt sich im Gegensatz zur älteren Bilanzbündeltheorie schon nicht "schlüssig" aus der neueren Bilanzbündeltheorie und kann zum anderen in gleicher Weise etwa mit der "Gesamtbetriebstheorie" oder einer Gesamtauslegung des Einkommensteuergesetzes³⁵⁴⁾ erzielt werden. Wenn mehrere Autoren wie Littmann, Gnam und Eisenberg die Bilanzbündeltheorie als überlebt oder tot ansehen³⁵⁵⁾, so haben sie in dem Sinne Recht, daß die ältere Bilanzbündeltheorie nicht mehr gilt und daß die neuere Bilanzbündeltheorie keinen besonderen Aussageinhalt besitzt.

Auch die neuere Bilanzbündeltheorie trägt nicht zum Verständnis der Besteuerung der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter bei³⁵⁶⁾.

Des weiteren ist an der neueren Bilanzbündeltheorie dahingehend Kritik zu üben, daß sie in mehreren Fällen zu Unklarheiten in der materiellen Rechtslage führt und daß die Ausdrucksweise des Bundesfinanzhofs mehrfach ungenau ist³⁵⁷⁾. Im Schrifttum wird ebenfalls die durch die neuere Bilanzbündeltheorie hervorgebrachte Rechtsunsicherheit kritisch vermerkt³⁵⁸⁾.

Ferner ist gegen die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs einzuwenden, daß dieser ebensowenig wie der Reichsfinanzhof der Änderung im Wortlaut von § 56 Abs.1 Nr.7 RBewG 1934 Rechnung getragen hat, der seit dem Änderungsgesetz 1965 als § 97 Abs.1 Nr.5 BewG fortgilt³⁵⁹⁾.

354) Stormberg, DStR 1965 S.123.

355) Siehe oben Anm.222.

356) Vgl. zur Bilanzbündeltheorie insgesamt Mangold, BB 1965 S.578 (581 l.Sp.).

357) Siehe oben S.78 f.

358) Siehe oben S.89 f.

359) Siehe dazu das Urteil v.10.4.1964 - III 255/60
U- BStBl.1964 III S.354.

Allerdings kann Mangold, der als größte Schwäche der Bilanzbündeltheorie Mangel an Folgerichtigkeit rügt³⁶⁰⁾, nicht gefolgt werden³⁶¹⁾.

b) Kritik an der neueren Bilanzbündeltheorie als Rechtsgrundlage für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff

Nach dieser allgemeinen Kritik an der Bilanzbündeltheorie ist es besonders wichtig, darauf einzugehen, inwieweit konkret die neuere, vom Bundesfinanzhof gestaltete Bilanzbündeltheorie eine Begründung für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff zu bieten vermag.

aa) Mit der Umgestaltung der älteren Bilanzbündeltheorie ist die Konstruktion entfallen, die bis dahin vor allem in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in "schlüssiger" Weise die Grundlage für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff bildete. Es fehlt jetzt die Konstruktion, mit deren Hilfe Alleinunternehmerschaft und Mitunternehmerschaft "schlüssig" gleichgesetzt werden konnten. Die neuere Bilanzbündeltheorie bietet schon auf diese Weise keine Grundlage mehr für die Gleichstellung von Personengesellschafter und Einzelkaufmann, und grundsätzlich können diese beiden Formen unternehmerischer Betätigung nicht auf eine Stufe gestellt werden³⁶²⁾.

bb) Überhaupt kann dem Bundesfinanzhof nicht gefolgt werden, wenn er den erweiterten Betriebsvermögensbegriff auch nach Umwandlung der Bilanzbündeltheorie in einer Reihe von Urteilen³⁶³⁾ wie der Reichsfinanzhof mit einer Erwägung der älteren Bilanzbündeltheorie, die nicht mehr gilt, begründet, daß nämlich alle Wirtschaftsgüter, die einem Gesellschafter gehören und dem Betrieb der Gesellschaft dienen, Betriebsvermögen sein müssen.

³⁶⁰⁾ BB 1965 S.578 (581 l.Sp.).

³⁶¹⁾ Siehe für den Bereich der älteren Bilanzbündeltheorie die Ausführungen oben S. 44 f.

³⁶²⁾ Siehe oben S. 104 f.

³⁶³⁾ Siehe oben Anm. 168.

cc) Ob der Bundesfinanzhof sich dessen bewußt geworden ist und deshalb andere Begründungen "nachgeschoben" hat, kann dahingestellt bleiben. Jedenfalls führt er in seiner neueren Rechtsprechung mehrere andere Rechtsgrundlagen für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff an: § 15 Nr.2 EStG, die Konstruktion der "Gesamtbetriebstheorie", § 6 EStG. und den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung³⁶⁴⁾. Von diesen Begründungen kann nur die "Gesamtbetriebstheorie" in die Bilanzbündeltheorie einbezogen werden³⁶⁵⁾. Diese und § 15 Nr.2 EStG wurden schon mit dem Ergebnis erörtert, daß sie als Rechtfertigung für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff ausscheiden. Auf § 6 EStG und den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird später eingegangen³⁶⁶⁾.

dd) Damit ist dargestellt, daß die neuere Bilanzbündeltheorie, die keinen besonderen Aussageinhalt aufweist, den erweiterten Betriebsvermögensbegriff nicht begründen kann.

Es bleibt noch kritisch zu bemerken, daß die Vielzahl der Rechtsgrundlagen, die der Bundesfinanzhof im Laufe der letzten Jahre für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff entwickelt hat, nicht dazu angetan ist, das Vertrauen in seine Rechtsprechung zur Bilanzbündeltheorie und zum erweiterten Betriebsvermögensbegriff zu stärken, zumal die weiteren Begründungen teilweise nicht gerade überzeugend wirken. Besonders bedenklich erscheint, daß der Bundesfinanzhof noch Jahre lang nach Abwandlung der Bilanzbündeltheorie in einer Reihe von Entscheidungen dieselbe Begründung wie der Reichsfinanzhof verwandt hat; das muß in dem Sinne befremdend wirken, als wenn der Bundesfinanzhof auf jeden Fall den erweiterten Betriebsvermögensbegriff aufrechterhalten wollte, als wenn es ihm um das fiskalische Ergebnis ginge.

364) Siehe oben S.58-61.

365) Siehe oben S.87; Bilanzbündeltheorie und "Gesamtbetriebstheorie" wurden hier getrennt abgehandelt, um der zeitlichen Entwicklung gerecht zu werden - die "Gesamtbetriebstheorie" hat erst in neuerer Zeit größere Bedeutung erlangt - und um die Übersicht nicht zu erschweren.

366) Siehe unten S.112 f.

4. Kritik an den übrigen Begründungen für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff

Zu den hier zu erörternden, vom Bundesfinanzhof für das erweiterte Betriebsvermögen angeführten Begründungen zählen § 6 EStG und der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung³⁶⁷⁾.

Zu § 6 EStG ist festzustellen, daß es sich eindeutig um eine Bewertungsvorschrift handelt, die die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen voraussetzt, aber keine Aussage darüber enthält, welche Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen zu zählen sind³⁶⁸⁾. Es ist daher abzulehnen, wenn der Bundesfinanzhof zur Begründung des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes § 6 EStG heranzieht.

Bei der anderen Begründung beruft sich der Bundesfinanzhof darauf, daß seine Rechtsprechung eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch mißbräuchliche Rechtsgestaltungen seitens der Steuerpflichtigen verhindere. Das Bundesverfassungsgericht hat aber im Urteil vom 24. Januar 1962³⁶⁹⁾ den Geltungsbereich dieser Begründung stark eingeengt. Es verweist darauf, daß die §§ 5 und 6 StAnpG die vom Steuerrecht vorgesehenen Möglichkeiten enthalten, Steuerumgehungen entgegenzuwirken.

Weiterhin ist die Gefahr mißbräuchlicher Rechtsgestaltungen im Fall des erweiterten Betriebsvermögens nicht genügend dargelegt. Es handelt sich in einer Vielzahl von Fällen nicht um Vereinbarungen zwischen nahen Verwandten, und es steht jedem Steuerpflichtigen frei, die Rechtsform zu wählen, die für ihn die steuerlich günstigsten Folgen nach sich zieht^{369a)}.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände kann nur der Schluß gezogen werden, daß sich die Schaffung von Sonderbetriebsver-

367) Diese Begründungen sind aufgeführt im Urteil v.4.9. 1961 -I 29/61 - HFR 1961 S.270.

368) Statt vieler: Heuer in Herrmann-Heuer, EStG § 6 Anm.4.

369) 1 BvL 32/57-BVerfGE 13 S.290 (315 ff.).

369a) Vgl. statt vieler: BFH - U.v.22.8.1951 -IV 246/50 S - BStBl.1951 III S.181 (183).

mögen bei den Gesamthandsgesellschaften nicht mit der allgemeinen Begründung aufrechterhalten läßt, mißbräuchlichen Rechtsgestaltungen im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entgegentreten zu wollen.

Als Ergebnis ist festzuhalten, daß sich in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs keine Rechtsgrundlage für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff finden läßt.

5. Die Bedeutung von § 5 EStG für den Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaften

a) Soweit aus § 5 EStG, der von "Gewerbetreibenden" spricht, Schlüsse in Richtung der "Gesamtbetriebstheorie" gezogen werden³⁷⁰⁾, ist dazu schon Stellung genommen worden³⁷¹⁾.

b) Weitaus größere Bedeutung kommt § 5 EStG als Gewinnermittlungsvorschrift zu, weil diese Vorschrift regelt, daß die Gewerbetreibenden, die Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, am Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen auszuweisen haben, das den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. § 5 EStG stellt eine besondere Gewinnermittlungsvorschrift dar, die in Zusammenhang mit § 4 EStG gesehen werden muß.

§ 5 EStG hätte Vorgänger in § 5 EStÄndG 1938, § 5 EStG 1934, § 13 EStG 1925, § 33 Abs.2 EStG 1920 und § 13 Abs.1 prEStG 1906. Allen diesen Vorschriften ist gemeinsam, daß zur Gewinnermittlung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder die Vorschriften des Handelsgesetzbuches herangezogen wurden.

In der Begründung zu § 5 EStG 1934³⁷²⁾ kommt besonders deutlich die Anlehnung der steuerlichen Gewinnermittlung an handelsrechtliche Grundsätze und die Handelsbilanz zum Ausdruck. In der Begründung wird darauf verwiesen, daß schon das Einkommensteuergesetz 1925 in § 13 bei (nach Handelsrecht) Buch-

370) So der Bundesfinanzhof (siehe oben S.59f.).

371) Siehe oben S.103-105.

372) RStBl.1935 S.33 (37).

führungspflichtigen möglichst die Handelsbilanz zugrunde legen wollte. Dann heißt es in einer der Fassung des § 5 EStG 1934³⁷³⁾ durchaus gerecht werdenden Auslegung ausdrücklich, daß gemäß dieser Bestimmungen bei buchführungspflichtigen Kaufleuten für die Gewinnermittlung das den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (und bestimmten steuerlichen Vorschriften) entsprechende Betriebsvermögen anzusetzen ist.

Im Schrifttum haben die Erörterungen um § 5 EStG auch deshalb einen so weiten Raum eingenommen, weil das Einkommensteuergesetz 1955 hinzugefügt hat, daß bei der Gewinnermittlung von dem nach den "handelsrechtlichen" Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzenden Betriebsvermögen auszugehen ist. Damit sollte aber nur klargestellt werden, daß es auf die im Handelsrecht entwickelten Grundsätze über eine ordnungsmäßige Buchführung ankommt³⁷⁴⁾; eine materiell-rechtliche Änderung gegenüber dem früheren Rechtszustand ergab sich dadurch nicht³⁷⁵⁾.

Durch die Änderung von § 5 EStG durch das Einkommensteuergesetz 1955, die sich nicht nur auf die Einfügung des Wortes "handelsrechtlich" beschränkte, wollte der Gesetzgeber erreichen, daß für alle Gewerbetreibenden, die Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, dieselben Grundsätze der Gewinnermittlung und Bilanzierung wie für die im Handelsregister eingetragenen Gewerbetreibenden³⁷⁶⁾ gelten. Um dies zu erreichen, so wird in der Begründung der Bundesregierung³⁷⁷⁾ zur Neufassung des § 5 EStG ausgeführt, sollen alle diese Gewerbetreibenden verpflichtet sein, bei der Gewinnermittlung das Betriebsvermögen anzusetzen, das sich nach den

373) § 5 Abs.1 Satz 1 EStG 1934 (RGBl.1934 I.S.1007) lautete:
"Bei Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu führen, ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs.1 Satz 1), das nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist!"

374) Bundestag-Drucksache II/481 S.141.

375) Ebenso Kraneis, S.43.

376) Auf diese beschränkte sich der Geltungsbereich des § 5 EStÄndG 1938.

377) Bundestag-Drucksache II/481 S.77.

handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergibt³⁷⁸⁾.

Aus der Entstehungsgeschichte und der Fassung des heute gültigen § 5 EStG wird somit geschlossen werden müssen, daß alle unter diese Bestimmung fallenden Gewerbetreibenden nur das Betriebsvermögen zur steuerlichen Gewinnermittlung ansetzen dürfen, das den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

c) Wenn § 5 EStG unmittelbar oder entsprechend auf die Personengesellschaften anzuwenden ist, würde das bedeuten - da bei Personengesellschaften nur das Gesamthandsvermögen das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelte Betriebsvermögen ist -, daß nur das Gesamthandsvermögen das steuerliche Betriebsvermögen zumindest der Personengesellschaften sein kann, die kraft Gesetzes verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu tätigen, oder die freiwillig so verfahren.

Für diese Untersuchung ist es erforderlich, auf das System der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Einkommensteuerrecht einzugehen. Nach dem Wortlaut von § 2 Abs.4 Nr.1 EStG sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs.3 Nr.2 EStG) der sich aus den §§ 4 bis 7e EStG ergebende Gewinn, fallen also alle Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter diesen Gewinnbegriff. Die §§ 15 bis 17 EStG hingegen legen nach der Fassung des Gesetzes im einzelnen fest, welche Einkünfte zu denen aus Gewerbebetrieb zu zählen sind.

Es zeigt sich aber, daß zwischen der Begriffsbestimmung der gewerblichen Einkünfte in § 2 Abs.4 Nr.1 EStG als Gewinn nach den §§ 4 bis 7e EStG und der Aufzählung der gewerblichen Einkünfte in den §§ 15 bis 17 EStG erhebliche Unterschiede bestehen. Unter den Gewinnbegriff der §§ 4 bis 7e EStG fallen nämlich längst nicht alle in den §§ 15 bis 17 EStG aufgezählten Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dieser Gewinnbegriff als

378) Siehe auch Deutscher Bundestag, Sten. Berichte, Bd.22 S.2714 (2720).

Ermittlungsgröße für den Gesamtbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb paßt schon nicht beim Einzelgewerbetreibenden (§ 15 Nr.1 EStG), da bei diesem nicht die Veräußerungsgewinne der §§ 16, 17 EStG erfaßt werden. Noch weniger stimmt dieser Gewinnbegriff als Ermittlungsgröße für den Gesamtbetrag der gewerblichen Einkünfte beim Personengesellschafter (§ 15 Nr.2 EStG) und beim persönlich haftenden Gesellschafter einer KG auf Aktien (§ 15 Nr.3 EStG)³⁷⁹⁾.

Die Schwierigkeiten beruhen im wesentlichen auf § 2 Abs.4 Nr.1 EStG. Im Einkommensteuerrecht lassen sich nämlich zwei Gewinnbegriffe jedenfalls für einen Gewerbetreibenden feststellen: der Gewinn als Gesamtergebnis der gewerblichen Tätigkeit³⁸⁰⁾ - Gewinn "im weitere n Sinne" - und der Gewinn der §§ 4 bis 7e EStG - Gewinn "im engeren Sinne". § 2 Abs.4 Nr.1 EStG umfaßt aber den Gewinn "im weiteren Sinne"³⁸¹⁾, während er dem Wortlaut nach den Gewinn "im engeren Sinne" zum Gegenstand hat.

Für einen Einzelkaufmann (§ 15 Nr.1 EStG), der unter die Vorschrift des § 5 EStG fällt, ergibt sich zur Ermittlung der

379) Heuer in Herrmann-Heuer, EStG § 2 Anm.30, weist darauf hin, daß der in § 2 Abs.4 Nr.1 EStG aufgeführte Gewinnbegriff der §§ 4 bis 7e EStG nicht alle Fälle der Einkünfte aus den Einkunftsarten Nr.1 bis 3 des § 2 Abs.3 EStG umfaßt, und unter anderem Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG anführt.

380) Sämtliche gewerblichen Einkünfte eines Einzelkaufmanns aus seiner Einzelfirma oder aus mehreren Einzelfirmen und Beteiligungen an Personengesellschaften und die eines Personengesellschafters aus einer oder mehreren Mitunternehmerschaften an Personengesellschaften (vgl. unten Anm.381); es handelt sich um einen subjektbezogenen Gewinnbegriff.

381) Vgl. Falk in Blümich-Falk, EStG § 2 Anm.3 (S.166); BFH-U.v.8.5.1958 -IV 115/57 U- BStBl.1958 III S.350.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb folgende Übersicht:

Gesamtbetrag der gewerblichen Einkünfte
(=Gewinn "im weiteren Sinne", § 2 Abs.4 Nr.1)

Gewinn nach den §§ 4 bis 7e, insbesondere § 5 EStG (=Gewinn "im engeren Sinne")	Veräußerungsgewinne nach den §§ 16, 17 EStG
---	---

Bei einem Personengesellschafter gestaltet sich die Ermittlung seiner Einkünfte aus Gewerbebetrieb, dem Gewerbebetrieb der Personengesellschaft, etwas schwieriger. Der Bundesfinanzhof hat im Urteil vom 14. Januar 1958³⁸²⁾ einen eigenen Gewinn der Personengesellschaft anerkannt. Das stellt einen folgerichtigen Schritt dar; denn dem Bestehen der Personengesellschaft und einer eigenen ursprünglichen Bilanz entspricht ein eigener ursprünglicher Gewinn. Ebenso muß angenommen werden, daß der Bundesfinanzhof der Gesellschaft eine eigene Gewinnermittlung zugesteht. Im Schrifttum wird ebenfalls ein ursprünglicher (primärer) Gewinn der Gesellschaft bejaht³⁸³⁾. Somit kann § 15 Nr.2 EStG dahingehend ausgelegt werden, daß dem Gesellschafter nur ein Gewinnanteil am primär ermittelten Gesellschaftsgewinn zusteht. Fraglich ist aber, nach welchen Grundsätzen der Gewinn der Personengesellschaft zu ermitteln ist, ob insbesondere § 5 EStG anzuwenden ist und ob der Gesellschaftsgewinn auch die Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG umfaßt.

Auf den Gewinn der Personengesellschaft "im engeren Sinne" sind im Wege der Auslegung die §§ 4 bis 7e EStG und damit auch § 5 EStG anzuwenden. Zwar fallen nach dem Wortlaut des § 5 EStG, der von "Gewerbetreibenden" spricht, Personengesellschaften nicht "ohne weiteres" unter diese Bestimmung,

382) Siehe oben Anm.121 und das Zitat aus diesem Urteil oben S.47f sowie die Ausführungen oben S.52 f.

383) Littmann, EStG §§ 4, 5 Anm.616 a;
Eisenberg, BB 1964 S.1038 (1041 l.Sp. 4.Abs.);
Kraeßig, S.46;
Gnam, Bilanzsteuerrecht Nr.97 S.5.

und der Bundesfinanzhof³⁸⁴⁾ sowie teilweise das Schrifttum³⁸⁵⁾ haben die Anwendung von § 5 EStG auf die Personengesellschaft abgelehnt. Es kann jedoch nicht zweifelhaft sein, daß die §§ 4 bis 7e EStG zumindest entsprechend für die Ermittlung des Gewinns "im engeren Sinne" der Personengesellschaft gelten; denn nach welchen Vorschriften sollte sonst dieser ursprüngliche Gewinn ermittelt werden. Für eine unmittelbare Anwendung der §§ 4 bis 7e EStG im Wege der Auslegung spricht aber, daß diese Bestimmungen nicht die grundsätzliche Ermittlungsgröße für den Gesamtbetrag der gewerblichen Einkünfte, sondern die g e n e r e l l e n G e w i n n e r m i t t l u n g s v o r s c h r i f t e n für den G e w i n n "i m e n g e r e n S i n n e", auch den der Personengesellschaft, sind. Weiterhin ist auf die handelsrechtliche Rechtslage zu verweisen. Im Handelsrecht sind derartige Schwierigkeiten durch die Vorschrift des § 6 HGB ausgeräumt, der bestimmt, daß die für die Einzelkaufleute geltenden Vorschriften auch auf die Personengesellschaften anzuwenden sind.

Gilt somit § 5 EStG für die Personengesellschaften, dann kann nach den durch diese Vorschrift in das Steuerrecht übernommenen handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, als kraft S t e u e r r e c h t s, nur das Gesamtvermögen das Betriebsvermögen der Personengesellschaften sein, die durch Gesetz verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die freiwillig so verfahren.

d) Was die in § 15 Nr.2 EStG genannten von der Gesellschaft an einen Gesellschafter gezahlten Vergütungen angeht, so ist festzustellen, daß diese Vergütungen und die Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter am Gewinn der Gesellschaft "im engeren Sinne" in zwei Halbsätzen getrennt, gleichrangig nebeneinander aufgeführt sind und daß sich die Vergütungen

384) U.v.3.12.1964 -IV 419/62 U- BStBl.1965 III S.92.

385) Siehe oben Anm.242.

(des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG) eindeutig auf die Gesellschafter beziehen, während der Gewinn "im engeren Sinne" nur die Gesellschaft betrifft. Deshalb sind nach einer der Fassung des § 15 Nr.2 EStG gerecht werdenden Auslegung die Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG außerhalb der Bilanz und des Gewinns der Gesellschaft zu ermitteln und dem einzelnen Gesellschafter zuzurechnen³⁸⁶⁾.

Durch eine solche Auslegung wird zudem in besonderem Maße deutlich, daß die in § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG angeführten Vergütungen nur kraft besonderer gesetzlicher Anordnung, kraft gesetzlicher Fiktion, zu den gewerblichen Einkünften zählen, ohne daß die den Vergütungen zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen und die Gewinnermittlung der Personengesellschaft einzubeziehen sind. Ferner weist diese Auslegung den Vorteil auf, daß sich insoweit dann Handelsbilanz und Steuerbilanz entsprechen.

Es läßt sich aber auch die Auffassung vertreten, daß die Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG auf Grund sondergesetzlicher Regelung in die Gewinnermittlung der Personengesellschaft einzuordnen sind.

e) Diese Auslegung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften und des § 15 Nr.2 EStG läßt sich mit dem Verfahren der einheitlichen Feststellung der gewerblichen Einkünfte nach § 215 Abs.2 AO (einheitliche Gewinnfeststellung) ohne Schwierigkeiten in Einklang bringen. Sinn und Zweck dieses Verfahrens bei Personengesellschaften ist es, die gewerblichen Einkünfte des einzelnen Gesellschafters durch eine einheitliche Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen festzulegen, so daß widersprüchliche Entscheidungen ausgeschlossen sind³⁸⁷⁾.

386) Siehe dazu Gnam, Bilanzsteuerrecht Nr.97 S.5; Kraneis, S.46; Fink, StbJb.1955/56 S.528-530 und 557; diese Autoren kommen zu demselben (hier vertretenen) Ergebnis.

387) Tipke in Tipke-Kruse, AO § 215 Anm.1.

Es geht als eigentliches Ziel des Verfahrens darum, die Einkünfte der einzelnen Beteiligten, der einzelnen Gesellschafter zu ermitteln.³⁸⁷⁾ Die gewerblichen Einkünfte des einzelnen Gesellschafters können aber auch dann ohne Schwierigkeiten einheitlich festgestellt werden, wenn der nach den §§ 4 bis 7e EStG ermittelte Gewinn der Gesellschaft, der in diesem Verfahren ebenfalls zu bestimmen ist³⁸⁸⁾, anteilmäßig auf die Gesellschafter aufgeteilt wird und dann die Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG außerhalb der Bilanz und des Gewinns der Gesellschaft dem einzelnen Gesellschafter zugeschlagen werden.

Das sei an einem Beispiel kurz erläutert:

Bei der OHG X sind die Gesellschafter A und B je zur Hälfte am Gewinn beteiligt. Der Gesellschafter A erhält für seine Geschäftsführertätigkeit ein Gehalt von 15.000 DM, der Gesellschafter B für das ihm gehörige, der Gesellschaft verpachtete Grundstück jährlich 10.000 DM Pachtzinsen. Der Gewinn der Gesellschaft beträgt 100.000 DM. Dann belaufen sich die nach § 215 Abs.2 AO einheitlich festgestellten gewerblichen Einkünfte des Gesellschafters A auf 50.000 DM Anteil am Gesellschaftsgewinn und auf 15.000 DM Vergütungen im Sinne des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG, also auf insgesamt 65.000 DM, die gewerblichen Einkünfte des Gesellschafters B auf ebenfalls 50.000 DM Anteil am Gesellschaftsgewinn zuzüglich 10.000 DM Vergütungen nach § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG, somit auf insgesamt 60.000 DM. Der Gewinn im Sinne des § 7 GewStG beträgt 65.000 DM + 60.000 DM = 125.000 DM.

f) Sonderbilanzen der einzelnen Gesellschafter werden in den erforderlichen Fällen, soweit das möglich ist, nur durch rechnerische Zerlegung der Einheitsbilanz der Gesellschaft gewonnen³⁸⁹⁾.

388) Spitaler in Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO § 215 Anm.8; Tipke in Tipke-Kruse, AO § 215 Anm.6.

389) Siehe zum Komplex Sonderbilanzen im einzelnen oben S.52-54.

g) Die Einkünfte des Gesellschafters einer Personengesellschaft aus dem Gewerbebetrieb der Gesellschaft lassen sich demgemäß folgendermaßen darstellen:

Gesamtbetrag der gewerblichen Einkünfte³⁹⁰⁾
(=Gewinn "im weiteren Sinne", § 2 Abs.4 Nr.1)

Gewinnanteil im Sinne von § 15 Nr.2 Halbs.1 am nach den §§ 4 bis 7e, insbesondere § 5 EStG, ermittelten Gesellschaftsgewinn (=Gewinn "im engeren Sinne")	Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs. 2 EStG	Veräußerungsgewinne nach § 16 EStG ³⁹¹⁾
--	---	--

h) Damit ist dargestellt, daß § 5 EStG große Bedeutung für den Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaften zukommt und daß es einer systematischen Auslegung des Einkommensteuergesetzes entspricht, die gewerblichen Einkünfte eines Personengesellschafters unter Berücksichtigung des Bestehens der Personengesellschaft mit eigener Gewinnermittlung nach den §§ 4 bis 7e EStG, eigener Bilanz und eigenem Gewinn zu bestimmen, ohne gesamthandsfremdes Sonderbetriebsvermögen in die Überlegungen einzubeziehen.

Diese Auslegung des Einkommensteuergesetzes steht außerdem mit der Handhabung in der Praxis in Einklang. Auch dort wird

390) Dieser wird bei der einheitlichen Gewinnfeststellung (§ 215 Abs.2 AO) als eigentliches Ziel des Verfahrens ermittelt; Veräußerungsgewinne (§ 16 EStG) werden auch erfaßt (Tipke in Tipke-Kruse, AO § 215 Anm.6).

391) Veräußerungsgewinne, die nach § 17 EStG ermittelt werden, gibt es nicht; denn wesentliche Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft zählen in den hier in Betracht kommenden Fällen immer zum (Gesamthands-) Betriebsvermögen der Gesellschaft, und die Gewinne aus der Veräußerung solcher Beteiligungen werden deshalb nach den §§ 4 ff.EStG bestimmt (vgl. Heuer in Herrmann-Heuer, EStG § 17 Anm.3 und 4 f.).

den Gesellschaftern regelmäßig der zunächst nach den §§ 4 bis 7e EStG ermittelte Gesellschaftsgewinn anteilmäßig zugewiesen, und werden die Vergütungen des § 15 Nr.2 Halbs.2 EStG außerhalb der Bilanz und des Gewinns der Gesellschaft zugerechnet.

Ein Widerspruch in den Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 und 5 EStG³⁹²⁾ oder verschiedene Gewinnbegriffe in den §§ 2 und 4 EStG einerseits und in § 15 Nr.2 EStG andererseits³⁹³⁾ sind bei dieser Auslegung des Einkommensteuergesetzes nicht zu finden.

6. Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff und der Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für das Steuerrecht

Im Steuerrecht gilt heute allgemein der Grundsatz, daß vom bürgerlichen Recht nur abgewichen werden darf, wenn steuerrechtliche Sondervorschriften oder Besonderheiten es gebieten³⁹⁴⁾. Das hat der Bundesfinanzhof für den Bereich der Bilanzbündeltheorie ausdrücklich bestätigt³⁹⁵⁾. Solche steuerrechtlichen Sondervorschriften oder Besonderheiten, die den erweiterten Betriebsvermögensbegriff rechtfertigen könnten, sind jedoch - wie in den vorangegangenen Abschnitten³⁹⁶⁾ dargelegt wurde - nicht gegeben. Selbst § 15 Nr.2 EStG kann nicht als Begründung für das erweiterte Betriebsvermögen dienen. Dazu kommt, daß mit der Bildung von Sonderbetriebsvermögen bei den Gesamthandsgesellschaften die durch das bürgerliche Recht festgelegte Struktur dieser Gesellschaften verletzt wird³⁹⁷⁾ und eine so schwerwiegende Abweichung von der bürgerlichen Rechtsordnung von besonders überzeugenden steuerrechtlichen Erwägungen getragen sein müßte³⁹⁸⁾.

392) Fink, StbJb.1955/56 S.525 (545 f.).

393) Kraneis, S.44-46.

394) Nach Blencke, S.2, ist es zweckmäßiger, allein auf steuerrechtliche Sondervorschriften abzustellen.

395) Siehe oben S.66 f.

396) S. 98-122.

397) Siehe oben S.96-98.

398) Vgl. Paulick, FR 1964 S.294 (296 r.Sp./297 l.Sp., zitiert oben S.82).

7. Zusammenfassung

a) In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist von dem Bestehen der Personengesellschaft als Gesamthandsgemeinschaft im Steuerrecht mit eigener Bilanz, eigenem Gewinn und - nach der hier getroffenen Auslegung des Einkommensteuergesetzes - eigener Gewinnermittlung nach den §§ 4 bis 7e EStG auszugehen.

b) Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff läßt sich steuerrechtlich nicht rechtfertigen. Alle von der Rechtsprechung und dem Schrifttum vorgebrachten Begründungen sind widerlegt worden. Neben § 6 EStG und dem Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung, denen als Begründung keine Bedeutung beigemessen werden kann, kommen für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff nur die folgenden Rechtsgrundlagen in Betracht:

- aa) die Gleichstellung von Alleinunternehmerschaft und Mitunternehmerschaft
 - aaa) durch die Konstruktion der älteren Bilanzbündeltheorie und die vom Bundesfinanzhof abgewandelte neuere Bilanzbündeltheorie,
 - bbb) durch die "Gesamtbetriebstheorie",
 - ccc) durch eine Gesamtauslegung des Einkommensteuergesetzes;
- bb) aaa) die ausdehnende Auslegung von § 15 Nr.2 EStG,
 - bbb) die Auslegung von § 97 Abs.1 Nr.5 BewG 1965³⁹⁹⁾.

Aus dieser Darstellung wird deutlich - und das soll noch einmal herausgestellt werden -, daß die Gleichsetzung von Einzelkaufmann und Personengesellschafter seit Schaffung des erweiterten Betriebsvermögensbegriffes für dessen Rechtfertigung eine wichtige Rolle gespielt hat. In der Form der älteren Bilanzbündeltheorie bildete diese Gleichsetzung bis zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die alleinige

399) Siehe zu § 97 Abs.1 Nr.5 BewG 1965 oben S. 99 mit Anm.311.

Grundlage für den vom bürgerlichen Recht abweichenden Betriebsvermögensbegriff.

c) Gegen den erweiterten Betriebsvermögensbegriff lassen sich folgende Argumente anführen:

aa) Die Bilanzbündeltheorie, die Konstruktion, die bis zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs den erweiterten Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaften allein gestützt hat und ihn noch heute wesentlich mitbegründet, ist insgesamt gesehen eine recht zweifelhafte Schöpfung der höchstrichterlichen Rechtsprechung, die nicht geeignet ist, das erweiterte Betriebsvermögen als steuerrechtlich notwendig oder gerechtfertigt erscheinen zu lassen⁴⁰⁰⁾.

bb) Auch § 15 Nr.2 EStG steht, und zwar schon von seiner Entstehungsgeschichte her gesehen, dem erweiterten Betriebsvermögensbegriff entgegen; aus gewerbesteuerlichen Gründen sollte allein der Gewinnbegriff, nicht aber der des Betriebsvermögens, weiter gefaßt werden.

cc) In entscheidender Weise wird der erweiterte Betriebsvermögensbegriff durch § 5 EStG widerlegt, aus dem sich für Personengesellschaften, die auf Grund gesetzlicher Bestimmung verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne gesetzliche Verpflichtung so verfahren, ergibt, daß nur das Gesamthandsvermögen steuerrechtliches Betriebsvermögen sein kann.

dd) Ein weiteres zwingendes Argument gegen den erweiterten Betriebsvermögensbegriff bildet der Verstoß gegen den Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für das Steuerrecht. Dabei handelt es sich um eine besondere schwerwiegende Verletzung dieses Grundsatzes, da mit der Schaffung des Sonderbetriebsvermögens die vom bürgerlichen Recht festgelegte Struktur der Gesamthandsgemeinschaften in Frage gestellt wird.

400) Siehe im einzelnen oben S.106-111.

ee) Gegen das erweiterte Betriebsvermögen sprechen ferner die Änderung im Wortlaut von § 56 Nr.7 RBewG 1934 und die Begründung zu dieser Gesetzesänderung.

ff) Schließlich bringt der erweiterte Betriebsvermögensbegriff in einer Reihe von Fällen nicht unerhebliche Unklarheiten in der materiellen Rechtslage mit sich⁴⁰¹⁾.

d) Demgegenüber bereitet die Auslegung des Einkommensteuerrechts - auch des Vermögensteuerrechts und der Abgabenordnung - unter Berücksichtigung des gesamthänderisch gebundenen Vermögens der Personengesellschaften als des einzigen Betriebsvermögens dieser Gesellschaften keine Schwierigkeiten⁴⁰²⁾.

e) Das erweiterte Betriebsvermögen kann auch kein gewillkürtes Betriebsvermögen sein. Das hat seine Ursache darin, daß im bürgerlichen Recht auch kein gewillkürtes Betriebsvermögen der Personengesellschaften außerhalb des mit sachenrechtlicher Wirkung (Gesamthandseigentum) abgegrenzten Gesamthandsbetriebsvermögens möglich ist. Der Unterschied zwischen Einzelkaufmann und Personengesellschaft besteht darin, daß das Sonderbetriebsvermögen - gleichgültig ob als gewillkürtes oder als notwendiges - der Personengesellschaft bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise höchstens teilweise, nach bürgerlich-rechtlicher Beurteilung aber überhaupt nicht zugeordnet ist, sondern eine verschiedene (sachenrechtliche) Rechtszuständigkeit vorliegt. Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaften muß deshalb nach § 5 EStG und dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für das Steuerrecht abgelehnt werden.

401) Siehe oben S.78.

402) Siehe oben S.113-122 und S.100 f.

IV. Verfassungsrecht und erweiterter Betriebsvermögensbegriff

1. Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff und Art.20 Abs. 3 GG (verfassungswidriges Richterrecht)

Das Bundesverfassungsgericht hat in dem Urteil vom 24. Januar 1962⁴⁰³⁾ zum Ausdruck gebracht, daß es mit dem Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit (Art.20 Abs.3 GG) unvereinbar sein kann, wenn der steuerliche Tatbestand vom Richter neu geschaffen oder ausgeweitet wird, da das Steuerrecht aus dem "Diktum des Gesetzgebers" lebt⁴⁰⁴⁾. Das Bundesverfassungsgericht hat damit den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit für das Steuerrecht⁴⁰⁵⁾ - wie schon im Beschluß vom 10. Oktober 1961⁴⁰⁶⁾ - besonders herausgestellt.

In der Entscheidung vom 24. Januar 1962 hatte das Bundesverfassungsgericht darüber zu befinden, ob die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die Arbeitsverträge zwischen Ehegatten steuerrechtlich nicht anerkannte, mit der Verfassung vereinbar war. Das Bundesverfassungsgericht führte aus, die Rechtsprechung, die der Bundesfinanzhof zu jenem Problemkreis entwickelt habe, stelle verfassungsrechtlich bedenkliche allgemeine Rechtsgrundsätze mit normenähnlichem Charakter dar, unter die der Einzelfall wie unter eine Norm subsumiert werde. Es hat jedoch zu der Frage nicht abschließend Stellung genommen.

Im Schrifttum⁴⁰⁷⁾ wird dieses Urteil des Bundesverfassungsgerichts mehrfach in dem Sinne angeführt, daß die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Bilanzbündeltheorie und zum

403) 1 BvR 232/60-BVerfGE 13 S.318 (328 f.).

404) Siehe auch Bühler-Strickrodt, Steuerrecht, Bd.I. 2. Halbband § 52 II.3.

405) Vgl. Bühler-Strickrodt, Steuerrecht, Bd.I. 1.Halbband § 12 V.;
Tipke-Kruse, AO § 1 Anm.13.

406) 2 BvL 1/59 - BVerfGE 13 S.153 (160).

407) Siehe oben S. 88.

erweiterten Betriebsvermögensbegriff verfassungswidriges Richterrecht darstelle.

Es bestehen zwischen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten und der zum erweiterten Betriebsvermögensbegriff auch insoweit Parallelen, als in beiden Fällen keine steuerrechtlichen Vorschriften zu finden sind, die das Ergebnis der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs decken⁴⁰⁸⁾, sondern die Ergebnisse in beiden Fällen allein auf der höchstrichterlichen Rechtsprechung beruhen.

Aber es erscheint zweifelhaft, ob die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Bilanzbündeltheorie und zum erweiterten Betriebsvermögensbegriff normenähnlichen Charakter aufweist. Für die ältere Bilanzbündeltheorie mag das zuge troffen haben. Für die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs läßt sich das nicht mehr feststellen. Zum einen verwendet der Bundesfinanzhof in dauerndem Wechsel eine Reihe von Begründungen für das erweiterte Betriebsvermögen, und zum anderen hat er mit dem überwiegenden Teil dieser Begründungen wie der "Gesamtbetriebstheorie", die er anders als das Schrifttum von § 5 EStG ableitet, und den §§ 15 Nr.2 und 6 EStG den Weg der G e s e t z e s a u s l e g u n g beschritten. Eine Gesetzesauslegung als solche ist aber auch dann nicht als verfassungswidriges Richterrecht anzusehen, wenn sie in fehlerhafter Weise dem Steuerpflichtigen nachteilig ist⁴⁰⁹⁾.

Des weiteren wird aus dem Umstand, daß sich das Bundesverfassungsgericht in dem Urteil vom 24. Januar 1962 nicht endgültig festgelegt hat, geschlossen werden können, daß mit der Annahme zurückhaltend zu verfahren ist, durch Richterrecht werde der steuerrechtliche Tatbestand verfassungswidrig aus-
geweitet oder neu geschaffen.

408) Vgl. BVerfG U.v.24.1.1962 - 1 BvR 232/60 - BVerfGE 13 S. 318 (326).

409) Vgl. BVerfG B.v.23.11.1951 - 1 BvR 208/51 - BVerfGE 1 S. 82 (85);
BVerfG U.v.13.6.1952 - 1 BvR 137/52 - BVerfGE 1 S.332 (345).

Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff ist deshalb kein der Verfassung (Art.20 Abs.3 GG) widersprechendes Richterrecht.

2. Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff und Art.3 Abs.1 GG

Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff kann gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art.3 Abs.1 GG unter zwei Gesichtspunkten verstoßen; es lassen sich zwei Vergleichspaare bilden: Eine verfassungsrechtlich beachtliche Ungleichbehandlung kann im Verhältnis von Personengesellschafter zu einem außenstehenden Dritten und im Verhältnis Personengesellschafter zu einem Einzelunternehmer gegeben sein.

Bei der ersten Möglichkeit geht es darum, ob es mit dem Gleichheitssatz des Art.3 Abs.1 GG in Einklang zu bringen ist, daß verschiedene steuerliche Auswirkungen auf das Betriebsvermögen eintreten, wenn ein Gesellschafter und wenn ein außenstehender Dritter Wirtschaftsgüter an die Gesellschaft überlassen; die Fragestellung lautet, ob wesentlich Gleiches nicht ungleich behandelt wird. Demgegenüber ist die Fragestellung beim zweiten Vergleichspaar, ob nicht wesentlich Ungleiches, nämlich die Stellung eines Personengesellschafters und die eines Einzelkaufmanns, entgegen der jeweiligen "Eigenart" einer gleichen Behandlung unterzogen wird.

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art.3 Abs.1 GG besagt, daß nur dann Gleiches gleich und Ungleiches nach seiner Verschiedenartigkeit zu behandeln ist,

"wenn die Gleichheit oder Ungleichheit in dem jeweils in Betracht kommenden Zusammenhang so bedeutsam ist, daß ihre Beachtung bei einer gesetzlichen Regelung nach einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise geboten erscheint ..."⁴¹⁰⁾

410) BVerf B.v.22.1.1959 - 1 BvR 154/55 - BVerfGE 9 S. 124 (130);
siehe weiterhin BVerfG B.v.30.1.1953 - 1 BvR 377/51 - BVerfGE 2 S.118;
von Mangoldt-Klein, GG Art.3 Anm. III.1.

Ferner heißt es in einer anderen Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts⁴¹¹⁾:

"Der Gleichheitssatz ist verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden läßt, kurzum, wenn die Bestimmung als willkürlich bezeichnet werden muß."⁴¹²⁾

Den weiteren Ausführungen soll die Feststellung vorangeschickt werden, daß hier zugleich auch die Verfassungsmäßigkeit des § 15 Nr.2 EStG wegen eines Verstoßes gegen Art.3 Abs.1 GG mitüberprüft wird, soweit es um die Vergütungen für dem Betrieb der Gesellschaft überlassene, gesellschaftereigene Wirtschaftsgüter geht; denn würde die Zurechnung der diesen Vergütungen zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen des Gesellschafters bzw. der Gesellschaft dem allgemeinen Gleichheitssatz widersprechen, so müßte Gleiches für die Zurechnung der genannten Vergütungen zum steuerlichen Gewinn gelten.

Zum ersten Vergleichspaar ist auszuführen, daß die Stellung eines Personengesellschafters und die eines außenstehenden Dritten zu der Gesellschaft wesentlich voneinander verschieden sind, daß also nicht wesentlich Gleiches ungleich behandelt wird und deshalb eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes ausscheidet⁴¹³⁾.

Schwieriger gestaltet sich die Untersuchung beim zweiten Vergleichspaar, denn es kann nicht zweifelhaft sein, daß die Mitunternehmerschaft und die Alleinunternehmerschaft voneinander ihrem Wesen nach verschieden sind⁴¹⁴⁾.

411) U.v.23.10.1951 - 2 BvG 1/51 - BVerfGE 1 S.14.(52).

412) Die angeführten Zitate betreffen zwar nur gesetzliche Regelungen, für die Rechtsprechung gilt aber nichts anderes (von Mangoldt-Klein, GG Art.3 Anm.III.2. und 3.).

413) Paulick, FR 1964 S.294 (297 r.Sp./298 l.Sp.); Eisenberg, BB 1964 S.1038 (1042).

414) Siehe oben S.104 f.

Es bestehen jedoch auch Ähnlichkeiten zwischen den beiden Formen der Unternehmerschaft. Sowohl die Mitunternehmerschaft als auch die Alleinunternehmerschaft zählen zu den personenbezogenen, nicht zu den kapitalistischen Formen unternehmerischer Betätigung. Weiterhin ist zum Verhältnis des Personengesellschafters zu seiner Gesellschaft festzustellen, daß Gesellschafter und Gesellschaft nicht verschiedene Rechtssubjekte sind, sondern der Struktur nach miteinander "identifiziert", als eine Einheit betrachtet werden⁴¹⁵⁾ im Gegensatz zu den Gesellschaftern, die an einer eine selbständige Rechtsperson bildenden, kapitalistisch ausgerichteten Unternehmung beteiligt sind. Deshalb kann es unter dem Gesichtspunkt des Art.3 Abs.1 GG nicht verfassungswidrig sein, daß beim Personengesellschafter gemäß § 15 Nr.2 EStG ebensowenig wie beim Einzelkaufmann ein Gehalt für geschäftsführende Tätigkeit als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden darf. Daß in dieser Weise auf die Person des Unternehmers abgestellt wird, ist bei personenbezogenen Unternehmungsformen zulässig. Die dargestellten Ähnlichkeiten zwischen Mitunternehmerschaft und Alleinunternehmerschaft finden ihren Ausdruck auch darin, daß beide Formen der Unternehmerschaft der Einkommensteuer unterworfen sind, während die nicht personenbezogenen, eine juristische Person bildenden kapitalistischen Gesellschaften unter die Körperschaftsteuer fallen.

Aus diesen Gründen ist die Ungleichheit von Mitunternehmerschaft und Alleinunternehmerschaft im Fall der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum erweiterten Betriebsvermögensbegriff nicht so bedeutsam, als daß die Beachtung dieser Ungleichheit bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Rechtsprechung unbedingt geboten wäre; oder anders ausgedrückt lassen sich für die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum erweiterten Betriebsvermögensbegriff sachlich-vernünftige Gründe im Sinne dieser verfassungsrechtlichen Argumentation finden.

415) Diese grundsätzliche Behandlung schließt nicht aus, daß vor allem die OHG und KG eine weitreichende Selbständigkeit besitzen.

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art.3 Abs.1 GG ist also nicht verletzt. Selbst wenn mit Schmidt-Rux⁴¹⁶⁾ davon ausgegangen wird, daß die Steuerpolitik unseres sozialen Rechtsstaates die Förderung der Personengesellschaften zum Gegenstand haben muß - ein Argument, das im Rahmen von Art.3 Abs. 1 GG zu beachten ist -, kann kein anderes Ergebnis erzielt werden.

Doch auch der Auffassung des Bundesfinanzhofs⁴¹⁷⁾ kann nicht zugestimmt werden, daß der im Steuerrecht abweichende Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaften schon deshalb nicht gegen Art.3 Abs.1 GG verstoße, weil die Handelsbilanz und die Steuerbilanz verschiedene Funktionen hätten, weil nämlich bei der Handelsbilanz der Gläubigerschutz, bei der Steuerbilanz dagegen die richtige Gewinnermittlung im Vordergrund stehe.

3. Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff und Art.20 Abs.3 GG (mangelnde Rechtssicherheit)

Der erweiterte Betriebsvermögensbegriff hat zwar nicht unerhebliche Rechtsunsicherheit in mehreren Fällen zur Folge⁴¹⁸⁾⁴¹⁹⁾, doch wiegt die mit diesem Betriebsvermögensbegriff verbundene Rechtsunsicherheit nicht so schwer, als daß deshalb ein Verstoß gegen Art.20 Abs.3 GG angenommen werden könnte.

V. Schlußbemerkung

Die ältere Bilanzbündeltheorie, die den erweiterten Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaften begründet

416) Siehe oben S. 89.

417) U.v.29.1.1965 -VI 317/63 U- BStBl.1965 III S.179 (181).

418) Siehe oben S. 68, 75 und S. 78.

419) Siehe die Erörterungen im Schrifttum oben S. 89 f.

hat, löste die Personengesellschaft im Steuerrecht auf.

Der Bundesfinanzhof hat sich von dieser Theorie in seiner neueren Rechtsprechung weitgehend abgewandt, so weitgehend, daß der vom Schrifttum geprägte Name "Bilanzbündeltheorie" nicht mehr zutreffend ist. Der Bundesfinanzhof bemüht sich, in Anlehnung an die bürgerlich-rechtliche Rechtsordnung dem Wesen der Personengesellschaften entsprechend Recht zu sprechen. Es ist aber notwendig, daß sich der Bundesfinanzhof von der Bilanzbündeltheorie löst und vor allem, wenn auch nicht aus verfassungsrechtlichen, so doch aus steuerrechtlichen Erwägungen, den erweiterten Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaften aufgibt. Ein solches Ergebnis würde der Tendenz in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entsprechen. Es muß beinahe schon ein Mangel an Folgerichtigkeit genannt werden, daß der Bundesfinanzhof, nachdem er seine Rechtsprechung in sehr weitem Umfang dem bürgerlichen Recht angeglichen hat⁴²⁰⁾, noch weiterhin den erweiterten Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaften aufrechterhält. Außerdem trifft der von Paulick⁴²¹⁾ vorgebrachte Einwand zu, daß der Begriff des erweiterten Betriebsvermögens mit seinen Folgen sowohl einem Kaufmann als auch einem Juristen, der nicht selbst Steuerrechtsfachmann ist, unverständlich bleibt.

Die Bilanzbündeltheorie hat sich als ungeeignet erwiesen, zur Lösung der Besteuerungsprobleme oder zum Verständnis der Besteuerung von Personengesellschaften und Gesellschaftern beizutragen. Alle mit der Besteuerung der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter zusammenhängenden Fragen können besser mit einer vernunftgemäßen, jedem einzelnen Fall gerecht werdenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise gelöst werden⁴²²⁾. Wenn Mangold⁴²³⁾ die Auffassung vertritt, daß

420) Siehe oben S. 77 f.

421) FR 1964 S.294 (298 l.Sp.).

422) Vgl. oben S. 107 f. und S. 70.

423) BB 1965 S.578 (581 l.Sp.).

an Stelle der methodisch unrichtigen Bilanzbündeltheorie von anderen systematischen Ansatzpunkten aus die Besteuerungsprobleme der Personengesellschafter gelöst werden müßten, so bildet die wirtschaftliche Betrachtungsweise den entscheidenden anderen systematischen Ansatzpunkt.

Hält der Bundesfinanzhof auch zukünftig am erweiterten Betriebsvermögensbegriff der Personengesellschaften - zumal bei wechselnder Begründung - fest, so wird er sich den Vorwurf gefallen lassen müssen, daß er nach Aufgabe der ursprünglichen, viele Jahre hindurch gültigen Rechtsgrundlage für den erweiterten Betriebsvermögensbegriff - der älteren Bilanzbündeltheorie - nur um des durch diese Theorie geschaffenen fiskalischen Ergebnisses willen seine Rechtsprechung zum erweiterten Betriebsvermögensbegriff fortsetzt.

L e b e n s l a u f

Am 8. Februar 1939 wurde ich als drittes Kind des selbständigen Installateurs Arthur Markefski und seiner Ehefrau Helene, geb. Fabian, in Gleiwitz geboren. Ich bin deutscher Staatsangehöriger. Von 1945 bis Ostern 1950 besuchte ich die Volksschule in Geisleden bei Heiligenstadt/Eichsfeld. Im Jahre 1959 legte ich die Reifeprüfung am Gymnasium Petrinum in Recklinghausen ab.

Vom Sommersemester 1959 bis zum Sommersemester 1962 studierte ich sieben Semester lang Rechtswissenschaft an den Universitäten Köln (3 Semester), Freiburg (1 Semester) und Münster (3 Semester). Am Oberlandesgericht in Hamm bestand ich am 16. März 1963 das erste juristische Staatsexamen. Im April 1963 begann ich die Referendarszeit. Zur Zeit befinde ich mich in Vorbereitung auf die zweite juristische Staatsprüfung.

